



**Adelino Lopes de Ceita Auditoria em São Tomé e Príncipe: Situação actual e
da Vera Cruz perspectivas futuras**



Adelino Lopes de Ceita da Vera Cruz Auditoria em São Tomé e Príncipe: Situação actual e perspectivas futuras

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para o cumprimento dos requisitos à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, realizado sob a orientação científica da Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Adjunta da Universidade de Aveiro.

Apoio financeiro do IPAD no âmbito da
cooperação com São Tomé e Príncipe

Dedico esta Dissertação à toda minha família pelo apoio moral prestado.

O júri

Presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Orientador

Professora Doutora Helena Coelho Inácio
Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Arguente

Professora Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Agradecimentos

Gostaria de expressar os meus sinceros agradecimentos à minha orientadora Professora Doutora Helena Coelho Inácio pelo apoio, incentivo, disponibilidade, preocupação, rigor e pelo profissionalismo demonstrado durante a elaboração da presente Dissertação.

Os meus agradecimentos são extensivos a todos os meus antigos professores, colegas de Mestrado em Contabilidade (2008-2010), e amigos que estiveram sempre presentes.

Um bem haja a todos.

palavras-chave

Auditoria, Auditoria financeira, informação financeira, países insulares, Revisor Oficial de Contas.

resumo

A Auditoria Financeira facilita a credibilização da informação financeira, aos diversos utentes da mesma: os fornecedores, os bancos, o Estado, os accionistas ou sócios, os trabalhadores, grupos de interesse e o público em geral, por um profissional qualificado (auditor/revisor oficial de contas).

Embora, São Tomé e Príncipe, não disponha de mercado de valores mobiliários, possui um tecido empresarial em crescimento, com sociedades anónimas e diversas sociedades por quotas. Salientamos o desenvolvimento do turismo, nestes últimos anos, e perspectivas futuras da extracção do petróleo, construção em S. Tomé de um porto de águas profundas e a criação de zonas francas.

Assim, suscitou-nos o interesse pelo tema “Auditoria em São Tomé e Príncipe: Situação actual e perspectivas futuras”. Pois, a relevância da realização da auditoria financeira pelas sociedades, como factor essencial para credibilização da informação, também se apresenta umas das vias de atracção de investimento, proporcionando o desenvolvimento económico e social.

Na realização da nossa investigação, analisámos aspectos legais que conduzem ao exercício de auditoria nos sectores público e privado, no período de 1975 a 2009, e uma abordagem da auditoria aos projectos. Todavia foi no sector privado que recaiu grande parte da nossa análise.

A metodologia utilizada foi o inquérito por questionário, a algumas das sociedades existentes em São Tomé e Príncipe. Os resultados obtidos mostram que, na nossa amostra, cerca de metade são auditadas anualmente e destas, metade afirmam que o fazem voluntariamente contra cerca de um terço que afirmam que é por imposição: Os resultados mostram que a grande maioria possui o sistema de controlo interno, o que representa uma preocupação considerável em manter um nível de segurança razoável na informação obtida, processada e mantida pela empresa. E, perto de metade, possui departamento de auditoria interna, contribuindo desta forma para a fiabilidade da informação financeira. Acresce que, foram considerados pelas sociedades como factores muito importantes para a existência de auditoria a credibilidade da informação financeira; os desincentivos à ineficiência e à fraude; os melhores controlos e operações mais eficientes. Desta forma, reforçamos a importância da credibilidade da informação e constatamos que os nossos inquiridos, tal como acontece em outros países, também relacionam o interesse da auditoria para a prevenção da fraude.

Os resultados obtidos permitiram, desta forma, concluir que existem condições que proporcionam a evolução da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

keywords

Audit, Financial Audit, financial statement, insular countries, auditor

Abstract

Financial Audit give credibility to the financial statements of, potential users: the suppliers, banks, the states, the shareholders or members, employees, interest groups and the general public, by a qualified professional (auditor).

Although, São Tome and Principe does not have stock exchange, it has a growing market, with public companies and a lot of limited companies. We emphasize the development of tourism in recent years and future prospects of oil extraction, construction of a deepwater port and the creation of free zones in S. Tome.

So the idea is to have “Audit in São Tomé e Príncipe: present situation and future perspective”. For the relevance of the audit by financial companies as essential for credibility of information, but also some of the way of attracting investment, providing the economic and social development.

In our research, we analyzed the legal aspects of financial audit conducted in public and private sectors over the period 1975 to 2009, and an audit approach to projects. However, private sector fell much of our analysis.

The methodology used was questionnaire survey on some of the existing companies in Sao Tome and Principe. The results show that in our sample, about half are audited annually and of these, half say they do so voluntarily as contrary to about a third who say it's for obligatory: The results show that the vast majority have the system of internal control, which represents a considerable concern in maintaining a reasonable level of security on information obtained, processed and maintained by company. And nearly half, has internal auditing department, thereby contributing to the reliability of financial reporting. Moreover, the companies were considered as very important factors for the existence of auditing the credibility of financial reporting, disincentives to inefficiency and fraud, the better controls and more efficient operations. Thus, we emphasize the importance of credibility of information and found that our respondents, as happens in other countries, also relate to audit the interest of fraud prevention.

The results allowed thus conclude that there are conditions that provide the developments of the financial audit in Sao Tome and Principe.

Índice Geral

Dedicatória	iii
O júri	iv
Agradecimentos	v
Abstract	vii
Lista de figuras	x
Lista de quadros	xi
Lista de gráficos	xii
Lista de siglas	xiii

INTRODUÇÃO	1
-------------------------	---

CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE: SECTOR PÚBLICO, PRIVADO E PROJECTOS	5
---	---

1 – Evolução da auditoria em São Tomé e Príncipe: sector público, privado e projectos	5
1.1 - São Tomé e Príncipe entre 1975 e 2009.....	5
1.2 - Auditoria no Sector Público	10
1.3 - Auditoria no Sector Privado.....	19
1.4 - Auditoria aos Projectos	23
1.5 - Auditoria financeira em São Tomé e Príncipe versus Portugal	26
1.6 – Síntese analítica dos diferentes sectores de auditoria.....	29

CAPÍTULO II – AUDITORIA EM PAÍSES INSULARES	33
--	----

2 - Auditoria em países insulares.....	33
2.1 – Introdução.....	33
2.2 - Auditoria nos países insulares da União Europeia.....	35
2.2.1 – Estudos realizados no Chipre	38
2.2.2 – Estudos realizados na Irlanda.....	39
2.2.3 – Estudos realizados na Malta.....	41
2.3 - Auditoria nos Barbados.....	45
2.3.1 – Estudos realizados nos Barbados	46
2.4 - Análise comparativa e considerações gerais	48

CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO	55
---	----

3 – Estudo Empírico	55
3.1 – Enquadramento e Objectivo	55
3.2 – Metodologia da recolha de dados e sua análise.....	57
3.2.1 - Instrumentos de recolha de dados.....	57
3.2.2 – Selecção, caracterização e processo de recolha da amostra.....	59
3.3 - Resultados do inquérito.....	60
3.3.1 – Caracterização da amostra.....	60
3.3.2 – Situação actual da auditoria em São Tomé e Príncipe	62
3.3.3 – Limitações ao estudo.....	70

CONCLUSÕES.....	71
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76
 ANEXO I.....	 81
ANEXO II	82
ANEXO III	83
ANEXO IV	84
ANEXO V	85
ANEXO VI.....	88

Lista de figuras

Figura 1: Tramitação e correspondências no Projecto	24
---	----

Lista de quadros

Quadro 1: Incumbência das Repartições	13
Quadro 2: Resumo das legislações – Auditoria no sector público	19
Quadro 3: Resumo das legislações – Auditoria no sector privado	23
Quadro 4: Resumo das informações de países insulares	50
Quadro 5: Resumo dos estudos empíricos	54
Quadro 6: Órgãos de fiscalização e de controlo	64
Quadro 7: Grau de importância da auditoria financeira	69

Lista de gráficos

Gráfico 1: Distribuição das sociedades	61
Gráfico 2: Tipos de sociedades e ramos de actividades	61
Gráfico 3: Auditoria anual	66
Gráfico 4: Auditoria às contas da empresa em função dos ramos de actividade	66
Gráfico 5: Situação de auditoria voluntária e por imposição em ramos de actividade	67

Lista de siglas

CNSA	Comissão Nacional de Supervisão de Auditoria
DR	Diário da República
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
ISA	<i>International Standart Auditing</i>
TC	Tribunal de Contas
ONG	Organizações Não Governamentais
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PIB	Produto Interno Bruto
STP	São Tomé e Príncipe
UE	União Europeia

INTRODUÇÃO

A auditoria desempenha um papel preponderante nos negócios, no governo e na economia em geral. Nos negócios possibilita, consideravelmente, a redução de risco que os investidores e credores poderão incorrer ao basearem-se nas demonstrações financeiras para tomarem as suas decisões. No governo, possibilita conhecer o grau de utilização do dinheiro público, orienta a prestação de contas, transparência e boa governação. E, na economia contribui para uma maior fiabilidade e comparabilidade das informações financeiras das empresas existentes no mesmo ramo de actividade, ao nível nacional ou internacional.

Assim, a auditoria é praticada no sector público e privado, apresentando grande importância:

- No sector público ao permitir avaliar a correcta utilização dos recursos públicos, o controlo da gestão pública em termos da economia, eficiência e eficácia, bem como a efectividade na aplicação de recursos públicos e a verificação da aplicação por entidades que utilizam ou venham a utilizar dinheiro público. Desta forma, é exercido o papel da fiscalização financeira do Estado, e
- No sector privado ao facilitar a credibilização da informação financeira a diversos utentes das mesmas: os fornecedores, os bancos, o Estado, os accionistas ou sócios, os trabalhadores, grupos de interesse e o público em geral.

Em determinados contextos, em que existem grandes projectos de interesse público, fortemente financiados por fundos internacionais, que é uma das realidades da economia de São Tomé e Príncipe, a auditoria também desempenha um papel muito importante, facilitando à entidade financiadora conhecer o grau de utilização do dinheiro posto à disposição e outros recursos conducentes à boa execução do projecto.

Boyton e Johnson (2006) salientam que a necessidade de auditoria às demonstrações financeiras pode ser atribuída a quatro factores condicionais: conflito de interesse, consequência, complexidade e afastamento, sendo que esses elementos em conjunto contribuem para *information risk*, consideradas de risco de informação, isto é, a possibilidade das demonstrações financeiras serem incorrectas, incompletas ou enviesadas.

A auditoria reduz os riscos de informação e proporciona maior credibilidade às demonstrações financeiras.

O *American Accounting Association Committee* (AAA), publicou em 1971, o *Statement of Basic Auditing Concepts* que define “a Auditoria como um processo sistemático de objectivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.”

Quanto aos objectivos, segundo o § 3 da *International Standard Auditing* (ISA) 200 “o objectivo de uma auditoria está relacionado com o nível de confiança que é pretendido dar aos utilizadores das demonstrações financeiras. Só é alcançado pela expressão de uma opinião do auditor, se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos aspectos materiais de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro. (...)” (IFAC, 2009). Conceitos e objectivos que vêm permitir satisfazer as necessidades dos diferentes utentes.

São Tomé e Príncipe é um pequeno país com um número reduzido de empresas, com uma conjuntura passada, mormente em regime de partido único, que pouca atenção atribuiu à auditoria financeira. No entanto, apresenta potencialidades, nomeadamente riquezas naturais, que nos permitem considerar que criando condições favoráveis ao mercado, designadamente ao nível da obrigatoriedade de auditoria, poderá facilitar a entrada de muitas empresas em São Tomé e Príncipe e o consequente desenvolvimento do país.

Neste contexto com a presente dissertação, ambicionamos conhecer o nível de desenvolvimento da auditoria praticado em São Tomé e Príncipe, nos sectores público, privado e projectos. Paralelamente a este conhecimento, criteriosamente identificamos o sector privado para recolha de dados pela metodologia inquérito por questionário, no sentido de se entender o nível de percepção dessas empresas quanto ao interesse de sujeitarem as suas demonstrações financeiras à auditoria financeira, quer por aquelas que já as sujeitam, como por aquelas que ainda não as sujeitam. Neste último caso, interessa aferir se estariam interessadas na sua realização.

O motivo de seleccionarmos inquérito por questionário às empresas privadas, de entre outros, é pelo facto de no futuro, por um lado, o governo de São Tomé e Príncipe pretender

dar continuidade ao processo de privatização de grandes empresas públicas; por outro, o desenvolvimento económico que se antevê com a possível entrada de muitas empresas privadas com o advento da extracção de petróleo na zona de exploração conjunta entre São Tomé e Príncipe – Nigéria, a construção em S. Tomé de um porto de águas profundas e a criação de zonas francas.

Consideramos que a obrigatoriedade de auditoria financeira às empresas privadas de média e grande dimensão em São Tomé e Príncipe contribuirá em grande medida para a fiabilidade de informações financeiras, acesso ao mercado de capitais, melhores controlos e operações mais eficientes, menor custo de capital e prestação de contas aos accionistas ou sócios.

Contudo, formulámos uma pergunta de partida, **“A situação actual da Auditoria Financeira em São Tomé e Príncipe apresenta características que permitem perspectivar evolução no futuro?”**

Pensamos, pois, até ao fim da nossa investigação pudermos dar resposta à nossa questão de partida e/ou sugerir melhorias.

Com vista ao cumprimento do exposto, em termos da organização da nossa dissertação, esta será estruturada em três capítulos.

O primeiro capítulo versará sobre a evolução da auditoria em São Tomé e Príncipe. Inicialmente, com o enquadramento na vertente económica e política, factos notórios relacionados com as empresas na primeira e na segunda república. Mais adiante, os pacotes legislativos existentes referentes à auditoria do sector público e privado, auditoria aos projectos, comparações com auditoria financeira em Portugal. E, para terminar este capítulo, é apresentado a síntese analítica dos diversos sectores de auditoria.

O segundo capítulo corresponde a auditoria em alguns países insulares, nomeadamente os pertencentes à União Europeia (UE) e outro país insular. Serão evidenciados os estudos neles realizados, análise comparativa e considerações gerais.

E, no terceiro capítulo, o estudo empírico sobre auditoria financeira em São Tomé e Príncipe. Abordaremos o enquadramento e objectivo, metodologia da recolha de dados e a sua análise, e resultados do inquérito.

Finalmente, apresentamos um resumo e as principais conclusões de toda a investigação realizada, assim como perspectivas futuras para o desenvolvimento da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

CAPITULO I – EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE: SECTOR PÚBLICO, PRIVADO E PROJECTOS

1 – Evolução da auditoria em São Tomé e Príncipe: sector público, privado e projectos

Com o primeiro capítulo pretendemos efectuar um enquadramento de São Tomé e Príncipe, na vertente económico-política, enquadrando a auditoria dos sectores público, privado e projectos, de acordo com os pacotes legislativos existentes. Posteriormente será efectuada a comparação da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe e em Portugal. Para terminar o capítulo, será efectuada uma conclusão sobre os principais assuntos tratados.

1.1 - São Tomé e Príncipe entre 1975 e 2009

São Tomé e Príncipe é um estado insular localizado no Golfo da Guiné, composto por duas ilhas (São Tomé – 859 km² e do Príncipe – 142 km²) e vários ilhéus de pequena dimensão, com uma área total de 1001 km², distando 300 km da Costa Ocidental Africana, não tem fronteiras terrestres, está próximo das costas do Gabão, Guiné Equatorial, Camarões e Nigéria. A economia é, tradicionalmente, baseada na agricultura, exportação de cacau, café e copra. Nos últimos anos, tem vindo a desenvolver-se o turismo e há perspectiva de no futuro, vir a proceder-se à extracção de petróleo. Segundo o Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe (INESTP, 2010) a população estimada em 2007 era de 154.875 habitantes.

São Tomé e Príncipe é uma antiga colónia portuguesa, que se tornou independente a 12 de Julho de 1975, tendo conhecido nos primeiros quinze anos, regime de partido único e a partir da década de 90 até aos dias de hoje, o multipartidarismo.

Entre 1975 e 1985, São Tomé e Príncipe adoptou o modelo de economia de direcção centralizada e planificada. Competia ao Estado a orientação da economia. Em princípios

de 1975 procedeu-se à reforma agrária, com a nacionalização das principais plantações, e passagem de cerca de 92% do total das terras para a propriedade pública.

Com a nacionalização das terras o Estado passou a deter quinze empresas estatais agro-pecuárias (Espírito Santo, 2009).

O objectivo da reforma agrária centrou-se no aumento da produção e melhoria das condições de vida da população. A agricultura foi eleita como principal actividade económica de base para a promoção do desenvolvimento de São Tomé e Príncipe.

Nos anos subsequentes à independência, foram criadas empresas estatais de serviços, comércio e indústria. Segundo Espírito Santo (2008), em 1977, nos serviços, foi criada, a Empresa Pública de Transportes Colectivos e Marítimos (Transcolmar), e em 1979 a Empresa Hoteleira (EMOTEL). Em 1979, foram criadas as seguintes empresas de comércio: Empresa de Comércio Interno (ECOMIM), Empresa de Comércio Externo (ECOMEX), Empresa de Exploração Cinematográfica (EMECINE). Foram criadas, igualmente, as seguintes empresas públicas industriais: Empresa de Água e Electricidade (EMAE), Empresa de Artes Gráficas (EMAG), Empresa de Pesca (EMPESCA), Empresa de Cerâmica (ENCERA), Empresa de Transformação de Carnes (ENCAR).

Espírito Santo (2008) acrescenta que na década de 80, foram também criadas mais empresas, destacando algumas como: Empresa Estatal de Combustível e Óleos (ENCO), Empresa Nacional Avícola (EMAVE) e Empresa Nacional de Telecomunicações (ENATEL).

Apesar destas medidas, na década de 80 foi reconhecido o fracasso na política económica adoptada pelo governo, como consequência da redução considerável na produção. O cacau que é o produto de maior exportação baixou consideravelmente. Espírito Santo (2008) refere que uma das causas foi a falta de formação e qualificação dos são-tomenses, sendo que as roças nacionalizadas passaram a ser geridas por enfermeiros, motoristas ou funcionários públicos não especializados.

Assim sendo, em 1985 foi assinado com as instituições de crédito de *Brettons Wood* (Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional), o programa de ajustamento estrutural

que consistia num instrumento de acção concebido no seio dos países ocidentais para viabilizar a economia dos países pobres.

As autoridades são-tomenses pretendiam com o ajustamento estrutural, de entre outros incentivos ao crescimento económico, corrigir os grandes desequilíbrios macroeconómicos.

O programa de ajustamento estrutural teve início em meados de 1987 e a fase final foi concluída em 2006, cumprindo-se temporalmente duas fases, embora com períodos de interrupção.

No período de 2006 a 2009, o governo de São Tomé e Príncipe, implementou o programa *Country Assistance Strategy* (CAS), com o apoio do Banco Mundial, com a finalidade de promover a execução da Estratégia Nacional de Redução da Pobreza, centrando na gestão das finanças públicas, fortalecimento macroeconómico, criação de instituições necessárias e capacidades para garantir o uso sustentável das receitas do petróleo no futuro (WB, 2009).

Concernente ao programa de ajustamento estrutural, a primeira fase do programa decorreu entre 1987 e 1989. Entre 1990 e 1992, o programa quase que esteve suspenso, coincidindo com o período de transição política.

A segunda fase do programa decorreu entre 1993 e 1995, prolongando-se até 2006. Espírito Santo (2008: 239) afirma que *“todo o processo de transformação económica que ocorreu entre 1991 e 2006 foi conduzido no quadro do programa de ajustamento estrutural.”*

No programa de ajustamento estrutural, tanto a primeira como a segunda fase, tinham como objectivos, a estabilização da procura global e a implementação de reformas estruturais com vista ao relançamento da oferta.

Subjacente ao programa de ajustamento estrutural está a teoria neoclássica neoliberal, doutrina económica que defende a absoluta liberdade do mercado e uma restrição à intervenção estatal sobre a economia, que só deve ocorrer em sectores imprescindíveis.

Infelizmente, em São Tomé e Príncipe este programa não atingiu o resultado desejado e como consequência aumentou a dívida pública.

Segundo Espírito Santo (2008), já nos anos de 1996, o Banco Mundial reconheceu o falhanço do programa de ajustamento estrutural iniciado em 1987, tendo anunciado outra modalidade de assistência no mesmo momento.

Em 2006, a dívida externa era avaliada em mais de 300 milhões de dólares americanos.

De acordo com Espírito Santo (2008), São Tomé e Príncipe conseguiu obter perdão parcial daquela dívida no início de 2007, pelos credores.

Relativamente à situação económico-política de São Tomé e Príncipe, pós independência, constatámos ter havido sucessivos falhanços no esforço para o crescimento económico. Para ultrapassar esta situação, uma outra via poderá ser seguida, a abertura ao mercado exterior, como uma das condicionantes para o desenvolvimento económico e a divulgação do turismo (Espírito Santo, 2008).

Por esta razão consideramos que a economia de São Tomé e Príncipe ainda é débil e mais de metade do Orçamento Geral do Estado depende consideravelmente da ajuda externa dos principais parceiros de desenvolvimento. Entretanto, Espírito Santo (2008) conclui que devido à sua especificidade económica, São Tomé e Príncipe não tem aproveitado as vantagens das condições financeiras oferecidas pelos doadores internacionais ao obter recursos externos em condições favoráveis. Acrescenta ainda que São Tomé e Príncipe vive essencialmente de donativos.

De acordo com Espírito Santo (2008), São Tomé e Príncipe está integrado no grupo de países em vias de desenvolvimento e pertence ao grupo de países africanos subsarianos de baixo rendimento. O Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* em 2009 foi estimado em US\$ 1,174 (IMF, 2010).

Em torno de todo o processo realizado na década de 80, conforme referimos anteriormente, Espírito Santo (2008: 56) considera “(...) *que muitas empresas criadas pelo Estado STP na 1ª República, depois de entrarem em crise, muitas ficaram arruinadas e mais tarde, já na 2ª República, tiveram que ser liquidadas enquanto outras foram privatizadas.*”

Espírito Santo (2008: 58) acrescenta que de entre outras razões para o mau resultado das empresas muito contribuiu a “ (...) *falta de coordenação, de supervisão e fiscalização das actividades dos diferentes sectores* (...)”

Fazendo uma reflexão sobre esta situação, temos o sentimento que as conjunturas do passado, no regime de partido único, pouca atenção deram à auditoria em São Tomé e Príncipe.

Com o advento do multipartidarismo em São Tomé e Príncipe, iniciado na década de 90, concretamente no ano de 1994 foi criado pelo Governo a legislação que autoriza o exercício da profissão de auditoria às empresas privadas e, no ano de 1999, pela iniciativa presidencial, foram criadas legislações específicas para a realização de auditoria às empresas públicas pelo Tribunal de Contas (TC). Quanto aos projectos surgiram também na década de 90, mas com uma outra especificidade.

O principal objectivo de uma auditoria financeira é a obtenção e avaliação de provas acerca das demonstrações financeiras de uma entidade pública ou privada, por um profissional independente (auditor externo), com base nas normas de auditoria e culminando com a emissão de um parecer. Assim, no caso dos projectos, o objectivo continua a ser a emissão de um parecer, são analisadas as demonstrações financeiras, mas a ênfase recai sobre o cumprimento do estipulado nos contratos de financiamento dos projectos. Deste modo, podemos dizer que relativamente aos projectos são realizadas auditorias de conformidade.

Com a caracterização económico-política de São Tomé e Príncipe recorde-se que a década de 90 foi marcante pelo programa de ajustamento estrutural, início do multipartidarismo e o processo de privatização de algumas empresas estatais não agrícolas, criadas na 1ª República. Podemos afirmar que nem todas as empresas foram privatizadas e no futuro o governo pretende dar continuidade à privatização, dinamizando desta forma o sector privado.

De entre as grandes empresas públicas em estudo para o processo de privatização temos: a Sociedade de Desenvolvimento de Óleo de Palma (EMOLVE), os Correios, a Empresa de Água e Electricidade (EMAE), a Empresa de Transporte Aéreos (ENASA) e a Empresa de Administração Portuária (ENAPORT) (Caixa Geral de Depósitos – SGE Mediateca, 2006).

Saliente-se que, à excepção das outras três empresas públicas, que ainda se encontram a tutela do Estado, a EMOLVE foi enquadrada dentro de um projecto a ser realizado pela empresa belga, SOCFINCO, S.A, através de um acordo de concessão assinado entre o Governo de São Tome e Príncipe e a referida empresa, em Outubro de 2009, e válido por 25 anos e renováveis (Telanon, 2009).

Concluído o levantamento da envolvente económico-política de São Tomé e Príncipe, esta análise permitiu-nos apreciar alguns dos factores influenciadores do desenvolvimento da auditoria em São Tomé e Príncipe.

Assim sendo, na subsecção seguinte apresentaremos o enquadramento da auditoria no sector público, privado e nos projectos.

1.2 - Auditoria no Sector Público

No sector público o que assistimos em São Tomé e Príncipe é à fiscalização das contas por entidade pública e numa perspectiva de controlo da utilização dos dinheiros públicos e não propriamente na perspectiva de auditoria financeira.

Segundo Seibert (2002), a auditoria às contas das empresas públicas em São Tomé e Príncipe vem desde o período colonial, cujos serviços públicos e departamentos tinham responsabilidade de submeter anualmente as suas contas para auditoria do Tribunal Administrativo de São Tomé. Com a independência de São Tomé e Príncipe em 1975, este processo esteve em vigor até Fevereiro de 1982, data em que os membros do Tribunal se reuniram pela última vez para aprovar despesas públicas.

A partir de 1991, com a publicação da Lei 8/91, de 11 de Novembro – lei de Base do Sistema Judiciário - fica o Supremo Tribunal da Justiça responsável pela fiscalização de todas as despesas públicas. Por conseguinte, este Tribunal não esteve em condições de cumprir todas estas tarefas devido à falta de recursos financeiros, técnicos e humanos. O controlo e auditoria foram efectuados, na prática, pela Direcção de Finanças e Inspecção de Finanças, que elaboravam e controlavam as despesas públicas (Seibert, 2002).

Em Maio de 1999, com a promulgação da Lei nº 3/99, número 7, de 20 de Agosto – lei Orgânica do Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe - é criado o TC, com especificidade técnica, jurídica e administrativa para o controlo jurisdicional de finanças públicas, conforme exigência dos estados modernos e democráticos e os princípios das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria (INTOSAI).

Segundo nº 2 do artigo 1º da Lei Orgânica do TC, este *“é o Órgão supremo e independente de controlo da legalidade das receitas e despesas públicas e julgamento das contas que a Lei mandar submeter-lhe.”*

Em matéria de jurisdição, o TC tem controlo financeiro, essencialmente, sobre os seguintes órgãos: o Estado e todos os seus serviços, os serviços autónomos e projectos (nacionais ou internacionais, desde que envolvam o dinheiro público), administração regional e local, as empresas públicas e as sociedades de capitais exclusivamente públicos.

Das principais competências do TC, destacam-se as seguintes: dar parecer sobre a conta geral do Estado, fiscalização sucessiva, fiscalização prévia, fiscalizar a aplicação de recursos financeiros obtidos no estrangeiro, realizar auditorias às entidades sobre o seu controlo financeiro. Ao TC está excluída a matéria do contencioso administrativo e fiscal (Nº 5 artigo 1º da Lei Orgânica).

Ainda em 1999, no mesmo número da Lei Orgânica do TC, foram criadas em simultâneo cinco leis:

- Lei nº 4/99, de 8 de Maio – lei relativa aos serviços de apoio de TC e o respectivo quadro de pessoal;
- Lei nº 5/99, de 6 de Maio – lei sobre Procedimentos no TC;
- Lei nº 6/99, de 8 de Maio – lei sobre Emolumentos a Cobrar pelo TC;
- Lei nº 7/99, de 8 de Maio – lei sobre a Fiscalização Prévia do TC e;
- Lei nº 8/99, de 8 de Maio – lei sobre Prestação de Contas.

Com a criação da Lei nº 4/99, de 8 de Maio - lei relativa aos serviços de apoio de TC e o respectivo quadro de pessoal - é definida a estrutura organizativa, o funcionamento, o quadro e o regime de pessoal da secretaria. Assim sendo, à data da criação, a secretaria do TC é formada por dois departamentos e uma secção: Departamento de Fiscalização Prévia, Departamento de Fiscalização Sucessiva e Secção Administrativa.

Relativamente à Lei nº 5/99, de 6 de Maio – lei sobre Procedimentos no TC - esta lei é aplicada aos processos do TC e complementarmente à lei do processo civil, com as devidas adaptações. Segundo a Secção II, do artigo 2º da referida lei, os processos distribuem-se da seguinte forma: conta geral do Estado, julgamento de contas, vistos, multas, recursos e outros processos.

A Lei nº 6/99, de 8 de Maio – lei sobre Emolumentos a Cobrar pelo TC - define o regime jurídico dos emolumentos a cobrar pelo Tribunal, em contrapartida dos serviços focados, nomeadamente no âmbito das fiscalizações prévias e fiscalizações sucessivas, constituindo para a gestão dos mesmos um cofre dotado de autonomia administrativa e financeira.

Com a criação da Lei nº 7/99, de 8 de Maio – lei sobre a Fiscalização Prévia do TC - é definido o regime jurídico de fiscalização prévia de receitas e despesas públicas. Segundo o parágrafo único do artigo nº 1º (Fiscalização Prévia), aos actos e contratos do Estado e demais entes públicos menores são concedidos ou indeferidos os vistos, de acordo com a análise da legalidade e do cabimento financeiro. De salientar que nos contratos é observado se foram notadas as condições mais favoráveis para o Estado.

E a Lei nº 8/99, de 8 de Maio – lei sobre Prestação de Contas - define o regime jurídico da fiscalização sucessiva, no que concerne às contas do Estado e às contas de gerência dos serviços e organismos sujeitos à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal. Segundo o artigo 1.º (Definição), o julgamento das contas baseia-se na legalidade da actividade das entidades sujeitas à prestação de contas, assim como, a gestão económico-financeira e patrimonial.

Com a criação da Lei Orgânica do TC foi revogado o nº 6, do artigo 15, alíneas c), d) e e) da Lei nº 8/91, de 11 de Novembro - lei de Base do Sistema Judiciário, de 9 de Dezembro, em termos da matéria de competência do Juiz - singular do Supremo Tribunal de Justiça.

Em 2002 foi promulgada a Lei nº 1/VII/2002 - lei de Alteração ao Artigo 9º da Lei nº 3/99 (Lei Orgânica do TC), de 10 de Dezembro. Com esta alteração, contrariando o que estava previsto, os três juízes do TC, passaram a ser nomeados pela Assembleia Nacional, de entre os candidatos licenciados em Direito, Economia, Finanças ou Organização de Empresas, com comprovada experiência no domínio jurídico-financeiro, judicial e empresarial.

Com a lei anterior, decorrido um ano, concretamente em 2003, foi promulgada a Lei nº 9/2003, de 9 de Agosto, em alteração dos nºs 2 e 3 do artigo 1º da Lei nº 4/99, de 8 de Maio, dos serviços de apoio ao TC e o respectivo quadro do pessoal. Um dos objectivos desta alteração foi melhorar a compreensão do diploma e permitir maior operacionalidade do TC. Contrariamente à outra lei a Secção Administrativa passou a designar-se de Repartição Administrativa, tendo permanecido outras duas repartições: Repartição de Fiscalização Prévia e Repartição de Fiscalização Sucessiva. O quadro 1 apresenta o resumo das incumbências das três repartições.

Incumbências	Repartição Administrativa	Repartição Fiscalização Prévia	Repartição Fiscalização Sucessiva
a) Realizar os trabalhos preparatórios conducentes à emissão do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado;			Sim
b) Registrar, instruir, conferir e liquidar os processos de contas sujeitas a julgamento do Tribunal de Contas;			Sim
c) Registrar, instruir e efectuar o exame preparatório dos actos e contratos a submeter a visto do Tribunal de Contas, no âmbito da fiscalização prévia das despesas públicas;		Sim	Sim
d) Fixar os emolumentos devidos nos processos;		Sim	Sim
e) Preparar e instruir quaisquer processos ou deliberações da competência do Tribunal e executar as decisões e deliberações por este tomado;		Sim	Sim
f) O assentamento especial dos responsáveis por dinheiros públicos e outros valores;			Sim
g) As averiguações, inquéritos, sindicais e auditorias que forem determinados pelo Tribunal;		Sim	Sim
h) Administrar os recursos financeiros e patrimoniais do Tribunal de Contas e praticar todos os actos de secretaria necessários ao funcionamento deste;	Sim		
i) Elaborar o orçamento do Tribunal de Contas, e eventualmente o plano de actividade, assim como os regulamentos indispensáveis ao bom funcionamento daquele, assegurando a execução e a fiscalização do seu cumprimento, de harmonia com as orientações e directrizes do respectivo juiz.	Sim		

Quadro 1: Incumbência das Repartições (Fonte: Elaboração Própria)

Concluímos que das nove incumbências existentes apenas duas estão adstritas à Repartição Administrativa e as restantes sete às outras duas repartições.

Paralelamente às actividades do TC, em 2006 foi reformulada a Inspeção-Geral de Finanças (IGF), com a promulgação do Decreto-Lei nº 56/2006, de 18 de Dezembro, baseada na orgânica dada ao Ministério de Plano e Finanças, através do Decreto-Lei nº 16/2000, de 28 de Dezembro.

Com o Decreto-Lei nº 56/2006 foi conferido à IGF o papel preponderante no âmbito da Administração Pública, da Administração Financeira do Estado, controlo financeiro e apoio técnico especializado do Ministério do Plano e Finanças. As matérias de maior relevância no diploma foram as seguintes:

- Inserção das autarquias locais de São Tomé e da Região Autónoma do Príncipe no âmbito das entidades sujeitas à inspecção ou auditoria da IGF;
- Criação do Conselho de Inspeção, como órgão colegial de natureza consultiva, constituído por inspector-geral e inspectores-gerais adjuntos e,
- Criação do Gabinete de Apoio Técnico, sob a responsabilidade do inspector-geral, com a responsabilidade de planear, organizar e tratar as informações e assessorar a realização de estudos.

No exercício das actividades da IGF foram reunidos diversos princípios, nomeadamente, o da proporcionalidade, da cooperação, da autonomia e o princípio do contraditório.

O princípio da proporcionalidade é o dever do pessoal de IGF ajustar a sua conduta aos adequados procedimentos para alcance dos objectivos pretendidos.

O princípio da cooperação é observado pela IGF para com as entidades objecto da sua intervenção, no contexto da transparência e da administração aberta aos cidadãos. Segundo este princípio, em situações de fuga de obrigações fiscais, os resultados das auditorias

realizadas pela IGF, devem ser remetidos à Direcção dos Impostos para a cobrança de receitas.

O princípio da autonomia está relacionado com a técnica utilizada no desempenho da IGF.

O princípio do contraditório consiste em dar conhecimento prévio às entidades sujeitas à inspecção das asserções, conclusões, propostas e recomendações provisórias, possibilitando pronunciarem-se confirmando, contestando ou acrescentando dados novos que melhor expliquem os factos ou melhor assentam ou deveriam assentar.

Para além dos princípios mencionados, existem direitos e deveres que a IGF está sujeita, assim como, formas de articulação. A IGF tem o dever de indicar elementos de prova conclusivos ao Ministério Público e ao TC, que permitam a célere instrução dos processos. Perante esta situação deve ser estabelecida uma articulação entre a IGF, o Ministério Público e o TC sobre os resultados dos processos.

Segundo artigo 1º, do Decreto-Lei nº 56/2006, “*A Inspeção-Geral de Finanças é um serviço de controlo financeiro do Ministério do Plano e Finanças, funcionando na directa dependência do respectivo Ministério.*”

A IGF exerce o controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, visando a legalidade, a regularidade, bem como a economia, a eficiência e a eficácia na cobrança das receitas e na realização das despesas públicas.

De entre outras, a IGF tem as seguintes competências:

- Realizar auditorias, inspecções, averiguações, inquéritos, sindicâncias, exames e outras acções de controlo de natureza económico-financeira, contabilística e fiscal às entidades públicas e semi-públicas e participadas;
- Formular propostas de melhoria da organização, funcionamento e gestão das entidades objecto da sua intervenção, e
- Dar parecer sobre os documentos de prestação de contas das entidades do sector público empresarial.

A IGF dispõe dos seguintes serviços: auditoria e inspecção do sector público administrativo, auditoria e inspecção do sector empresarial, gabinete de apoio técnico e secretariado de apoio.

Concernente à auditoria e inspecção do sector empresarial, estes serviços não são aplicados às instituições de crédito, para bancárias e seguradoras. Estas instituições são reguladas pela Lei nº 9/92, de 31 de Dezembro – lei das Instituições Financeiras e pela Lei nº 47/98, de 31 de Dezembro, que regula as condições de acesso e de exercício da actividade seguradora.

Com as duas leis atrás mencionadas, cabe ao Banco Central de São Tomé e Príncipe efectuar a inspecção, conforme artigo 41º da Lei nº 9/92 – Fiscalização por inspecção e artigo 13º da Lei nº 47/98, acções de inspecção. Contudo, estas instituições (de crédito, para bancárias e seguradoras) estão sujeitas também a auditoria externa, independente dessa inspecção.

Em 2007, o Governo aprovou o Decreto nº 21/2007, de 4 de Julho, para a criação do Sistema de Contabilidade Pública e Plano de Contas do Estado.

O sistema de contabilidade pública visa facilitar a análise e a interpretação dos resultados económicos e financeiros da gestão dos recursos públicos e conduzir a uma oportuna e fácil tomada de decisão. Com a criação deste sistema e o respectivo Plano de Contas do Estado foi possível consolidar o Sistema de Administração Financeira do Estado (instituído pela Lei nº 3/2007 de 12 de Fevereiro de 2007), o que permitiu integrar a informação proveniente dos diferentes organismos da administração pública, central, regional e local.

Os documentos principais do sistema de contabilidade pública são: demonstrações financeiras, balancetes e relatórios de execução orçamental e financeira. A Conta Geral do Estado é parte integrante destes documentos e deve ser enviada ao TC para apreciação e deve ser colocada à votação na Assembleia Nacional.

Segundo o artigo 2º do Decreto nº 21/2007, o Plano de Contas do Estado é aplicável a todos os organismos do sector público administrativo. A adaptação aos organismos do poder público central foi prevista em 2008 e em 2009 pelos órgãos do poder regional e local.

Estabelecendo uma relação entre a criação do Decreto nº 21/2007, que aprova o Regulamento do Sistema Contabilístico do Estado e Plano de Contas do Estado e a Inspeção de Finanças, esta deve fiscalizar o cumprimento dos dispositivos das normas de contabilidade pública e apontar irregularidades constatadas.

Em 2008, com aprovação do Decreto nº 8/2008, de 30 de Maio é aprovado o Estatuto Orgânico que cria a Direcção de Contabilidade Pública. De acordo com o § único do artigo 4º *“A Direcção da Contabilidade Pública tem como finalidade orientar, centralizar, resumir e interpretar os fenómenos que afectam as situações orçamentais, financeiras e patrimoniais das entidades e demais órgãos que utilizam fundos públicos, através de metodologia especialmente concebida para o efeito.”*

Ainda em 2008, foram alterados os artigos 46º-A, 47º e 47º-A – referentes à alteração ao regulamento interno do TC (DR nº 51 de 27 de Agosto), depois da primeira revisão efectuada em 2005. O motivo desta alteração foi o de se adaptar às novas realidades e dar resposta às crescentes exigências de funcionamento que foram colocadas à instituição, decorridos três anos da anterior alteração.

Com a alteração do artigo 46-A – Procedimentos - logo após a conclusão da auditoria pelo auditor ou chefe de equipa de auditores o relatório deve ser entregue ao chefe da repartição competente, que por sua vez encaminha-o ao secretário, e este faz chegar o relatório ao presidente do TC ou também à entidade que ordenou a realização da auditoria.

Recorde-se que em qualquer tipo de auditoria pedida pelo TC ou por outra entidade, o relatório deve ser encaminhado ao presidente do TC, no prazo máximo de três dias.

No que se refere à alteração do artigo 47º - Relatórios enviados ao TC - foram acrescentados alguns números e alterada a sequência. O auditor do TC deve verificar se foram seguidos os procedimentos e normas de realização da auditoria das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria ou de conformidade constantes no Manual do Auditor.

Concernente ao artigo 47º-A – Relatórios ou Processos Oriundos do Ministério Público ou de outros Tribunais - estes vão ao secretário que os envia ao Juiz relator. Em função da promoção do Ministério Público poderão ocorrer três das seguintes situações: arquivamento, citação do responsável e instauração de processo.

Em 2009, surgiu o Decreto nº 4/2009, de 10 de Março – que imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado - visando abertura de conta bancária, em algumas instituições bancárias, por ordem da Direcção do Tesouro do Ministério do Plano e Finanças e, consequentemente, o encerramento progressivo de contas bancárias pertencentes aos órgãos e organismos da administração central do estado, definidos pelo despacho da ministra.

Este decreto veio consolidar essencialmente a cobrança das receitas e a realização das despesas. Sobre a criação do Sistema Administrativo e Financeiro do Estado (SAFE) serão designados progressivamente os serviços que, sucessivamente, integrarão a rede e procedimentos de reforma financeira.

Chegado ao fim da análise da evolução no sector público, entre 1975 e 2009 pensamos que foram descritas as principais legislações que conduzem à realização de auditorias pelo TC, inspecção e auditoria pela IGF e fiscalização por inspecção e acções de inspecção pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe. Assim passamos a descrever as áreas de actuação dessas entidades:

- TC: o Estado e todos os seus serviços, os serviços autónomos e projectos, administração regional e local, as empresas públicas e as sociedades de capitais exclusivamente públicos;
- IGF: auditoria e inspecção do sector público administrativo e auditoria e inspecção do sector empresarial, e
- Banco Central de São Tomé e Príncipe: instituições de crédito, para bancárias e seguradoras.

Em seguida o quadro 2 resume as principais legislações desenvolvidas entre 1991 e 2009.

Ano	Descrição
1991	Lei nº 8/91, de 11 de Novembro de 1991 - Lei Base do Sistema Judiciário.
1992	Lei nº 9/92, de 3 de Agosto de 1992 – Lei das Instituições Financeiras.
1998	Decreto-Lei nº 47/98, de 31 de Dezembro de 1998 – Condições de Acesso e de Exercício da Actividade Seguradora.
1999	Lei nº 3/99, de 6 de Maio de 1999 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas.
1999	Lei nº 4/99, de 8 de Maio de 1999 - Lei relativa aos serviços de apoio de Tribunal de Contas e o respectivo Quadro de pessoal.
1999	Lei nº 5/99, de 6 de Maio de 1999 - Lei sobre Procedimentos no Tribunal de Contas.
1999	Lei nº 6/99, de 8 de Maio de 1999 - Lei sobre Emolumentos a Cobrar pelo Tribunal de Contas.
1999	Lei nº 7/99, de 8 de Maio de 1999 – Lei sobre a Fiscalização Prévia do Tribunal de Contas.
1999	Lei nº 8/99, de 8 de Maio de 1999 - Lei sobre Prestação de Contas.
2002	Lei nº 1/VII/2002, de 10 de Dezembro, que trouxe alteração a Lei Orgânica do Tribunal de Contas.
2003	Lei nº 9/2003, de 14 de Agosto, em alteração dos nºs 2 e 3 do artigo 1º da Lei nº 4/93 dos Serviços de Apoio ao TC.
2006	Decreto-Lei nº 56/2006, de 18 de Dezembro – reformulada a IGF.
2007	Decreto nº 21/2007, de 4 de Julho de 2007 – Criação do Sistema de Contabilidade Pública.
2008	Decreto nº 8/2008, de 30 de Maio de 2008 – Estatuto Orgânico que cria a Direcção de Contabilidade Pública.
2008	D.R. nº 51 de 23 de Março – Alteração ao regulamento interno do Tribunal de Contas.
2009	Decreto nº 4/2009, de 10 de Março de 2009 - Imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado.

Quadro 2: Resumo das legislações – Auditoria no sector público (Fonte: Elaboração Própria)

1.3 - Auditoria no Sector Privado

A auditoria no sector privado em São Tomé e Príncipe surge na sequência dos efeitos da promulgação da Lei nº 5/93, de 3 de Julho, que autorizou o Governo a legislar sobre matéria fiscal, em que um dos objectivos foi a elaboração de um sistema geral de contabilidade nacional que tinha como modelo o plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache (OCAM).

Contudo, o exercício da profissão de auditoria financeira no sector privado em São Tomé e Príncipe surgiu no ano de 1994, com a promulgação do Decreto-Lei nº 17/94, de 20 de Maio, que organizou as profissões liberais de Revisor Oficial de Contas e de Contabilista. Um dos objectivos essenciais deste diploma foi o de organizar um corpo de profissionais dedicados à contabilidade para dar resposta a algumas necessidades surgidas no mercado com a implantação do plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache.

O ponto 4 do Decreto-Lei nº 17/94 refere que *“Os accionistas, os bancos, os financiadores internacionais e diversos parceiros da empresa têm que estar seguros que as demonstrações financeiras que lhes são apresentadas reflectem efectivamente uma imagem fiel da empresa.”*

De referir que foram tratadas duas profissões em simultâneo: a de Revisor Oficial de Contas e de Contabilista. Segundo o ponto 5, do referido decreto-lei, caberá a revisão e a certificação das demonstrações financeiras aos Revisores Oficiais de Contas e aos Contabilistas a prestar assistência técnica às empresas na elaboração das demonstrações financeiras.

Para além das distinções atrás mencionadas existem outras, como sejam, as referentes às habilitações em que é exigido um diploma de Revisor Oficial de Contas ou equivalente ao Revisor Oficial de Contas e um diploma do nível de técnico superior de contabilidade ao Contabilista. Para a prática da profissão de Revisor Oficial de Contas também é exigida a qualificação atribuída a nível internacional.

Ainda, no mesmo decreto-lei, apenas foi fixado o quadro jurídico do exercício dessas duas profissões. Quanto à sua organização interna e às regras deontológicas são da competência das associações profissionais.

De acordo com o § 9 foi interdito ao Revisor Oficial de Contas, num prazo de dez anos, a partir de 1994, a realização de actividades exclusivamente do Contabilista. O objectivo foi de facilitar o desenvolvimento harmonioso e separado destas duas profissões.

Nas disposições gerais, destas profissões foram encontradas algumas semelhanças, nomeadamente os profissionais não estão ligados por um contrato de trabalho e podem aconselhar o seu cliente e representá-lo em matéria fiscal, se assim for necessário.

Quanto à diferença entre o Revisor Oficial de Contas e o Contabilista, segundo o § 4, do artigo 1º do Decreto-Lei nº 17/94, *“O Revisor Oficial de Contas pode, entre outras, ser chamado pelos tribunais na qualidade de perito em contabilidade e gestão de empresas.”*

O exercício das duas profissões é iniciado mediante uma candidatura ao Ministério da Economia e Finanças, juntando em anexo os requisitos pré-estabelecidos. A autorização é concedida pelo respectivo Ministério, com o parecer da Direcção de Finanças. Inicialmente é por período de cinco anos renováveis indefinidamente. A mesma poderá ser retirada, temporariamente ou definitivamente, pelo respectivo Ministério sob proposta da Direcção de Finanças, nos casos de fraude fiscal ou de cumplicidade de fraude fiscal, depois de condenação judicial.

Antes do início das actividades profissionais deverão prestar juramento perante o Supremo Tribunal de Justiça, numa sessão pública, jurando pelo cumprimento fiel das suas funções, guardar sigilo profissional, ser imparcial nos relatórios e pôr em prática os conhecimentos e respeito pelas leis em vigor (art. 14º do D.L nº17/94).

Consequentemente, a obrigatoriedade das empresas, sociedades anónimas e algumas sociedades por quotas de se sujeitarem à revisão de contas é semelhante ao exigido a nível internacional (alínea b) do § 6 do D.L nº 17/94).

De acordo com o artigo 25º do Decreto-Lei nº 16/94, 18 de Março, que adoptou o plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache sobre obrigações na matéria colectável, devem pedir a revisão das suas contas e certificar as suas demonstrações financeiras, todas as empresas que realizem um volume de negócios superior a STD. 100.000.000,00 (Cem Milhões de Dobras), ou seja, actualmente cerca de € 4.081,63 (Quatro Mil e Oitenta e Um Euros e Sessenta e Três Cêntimos). Consideramos este valor actualmente ínfimo, carecendo de alguma actualização dada a conjuntura actual do país, onde muitas empresas possivelmente ultrapassam este montante.

E, segundo o § 2 do artigo 25º do mesmo diploma, ficam dispensadas de revisão e de certificação as empresas que são acompanhadas por um contabilista público, isto é, equiparado ao Técnico Oficial de Contas (*public accountant*), cujo volume de negócio for superior ao anteriormente mencionado, quando as demonstrações financeiras forem estabelecidas e certificadas pelo mesmo.

As demonstrações financeiras no plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache são repartidas entre mapas e anexos. Os mapas são os seguintes: saldo característico de gestão, saldo das contas patrimoniais e balanço (cf. Anexo I, II e III, pp. 81-83). Os anexos dividem-se em obrigatórios e facultativos. Os obrigatórios são sete:

- Mapas de imobilizações e de amortizações;
- Mapa das alienações, distribuições e abonados de elementos do activo imobilizado;
- Mapa das provisões;
- Mapa de passagem do resultado contabilístico antes do imposto sobre o rendimento ao resultado fiscal;
- Mapa das aplicações dos resultados, e
- Mapa dos elementos contabilísticos da empresa durante os 5 últimos exercícios.

Quanto aos anexos facultativos são criados quando julgados necessários pela empresa, para fornecer informações suplementares.

Com a descrição dos dois decretos-lei, promulgados na década de noventa estamos cientes não terem surgido outros, conforme a relação dos diplomas legislativos de 1975 a 2007 (ASGPLP, 2007).

Em seguida apresentamos no quadro 3, síntese das legislações anteriormente referidas.

Ano	Descrição
1993	Lei nº 5/93, de 3 de Julho de 1993 – Autorização ao Governo para Legislar sobre Matéria Fiscal
1994	Decreto – Lei nº 16/94, de 30 de Junho de 1994 – Que adopta o plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache.
1994	Decreto-Lei nº 17/94, de 20 de Maio de 1994 - Organiza as Profissões Liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista.

Quadro 3: Resumo das legislações – Auditoria no sector privado (Fonte: Elaboração Própria)

1.4 - Auditoria aos Projectos

Projecto é um esforço temporário, acordado entre um determinado doador e o Governo de São Tomé e Príncipe com vista a atingir um objectivo através de dispêndio de recursos financeiros.

Normalmente os doadores financiam projectos a 80% e os restantes 20% são financiados pelos sectores beneficiários do Estado. Todavia, existem projectos cujo financiamento do Estado é superior a 20%.

Um determinado projecto pode ser igualmente financiado por vários doadores a favor do Estado.

A efectivação do financiamento aos projectos pelos doadores é analisada dentro das prioridades dos mesmos, pela via de cooperação bilateral ou multilateral, cujas áreas são identificadas de acordo com o Programa do Governo e no quadro da Estratégia Nacional de Redução da Pobreza, para desenvolvimento de São Tomé e Príncipe.

No que se refere aos principais doadores de projectos bilaterais temos, entre outros, a França, Portugal, Espanha, Angola e Taiwan.

Os principais doadores de projectos multilaterais são: Banco Africano de Desenvolvimento – Fundo Africano de Desenvolvimento (BAD-FAD), Banco Mundial (BM), Programa das Nações Unidas (PNUD), União Europeia (UE) e o Banco Árabe para o Desenvolvimento Económico de África (BAD).

A figura 1 representa a tramitação e realização de correspondências interna e externa num projecto, entre a entidade financiadora ou seja doador, parceiro de implementação e o agente de realização. Entre a entidade financiadora e o parceiro de implementação estabelecem correspondência externa, enquanto o parceiro de implementação e o agente de realização estabelecem correspondência interna

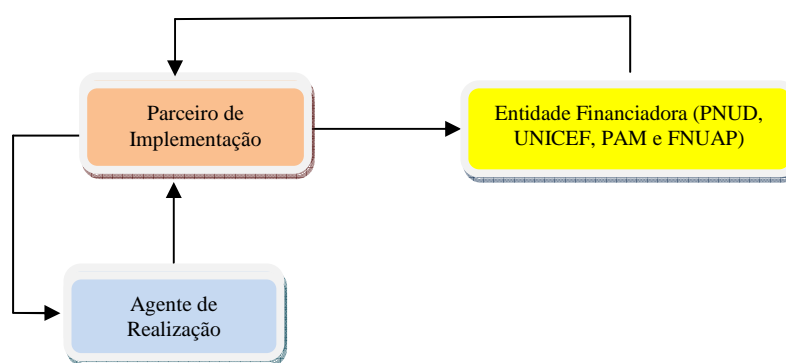


Figura 1: Tramitação e correspondências no Projecto (Fonte: PNUD – STP, 2008)

De considerar que os projectos em São Tomé e Príncipe surgiram na década de 90, com o programa de ajustamento estrutural. Por conseguinte, foram implementados diversos projectos em diferentes áreas: saúde, educação, sócio-comunitária, agricultura, pescas, energia, ambiente, entre outras.

A essência dos projectos é para o desenvolvimento de São Tomé e Príncipe, tendo em conta os fracos recursos de que o país dispõe. Assim, na área da saúde inserem-se nos cuidados primários da saúde, reforço dos cuidados médicos preventivos, primários e assistenciais; na área da educação o reforço do ensino; na área sócio-comunitária o desenvolvimento de uma rede de serviços de apoio e de protecção social; na área da agricultura melhoria da plantação existente ou diversificação; nas pescas protecção das espécies em extinção, na área da energia melhoria da qualidade energética e na área do ambiente a protecção da flora.

Mas, atendendo aos Objectivos do Milénio para o Desenvolvimento, os projectos financiados pelo PNUD foram agrupados em três vertentes: Boa Governação, Redução da Pobreza e Protecção Ambiental. Enquanto os projectos financiados por Portugal através do Instituto Português ao Desenvolvimento, englobam a Boa Governação e a Redução da Pobreza.

Importa referir que os objectivos do milénio foram traçados numa cimeira realizada em Setembro de 2000, entre 189 chefes de Estado e Governo nas Nações Unidas. São oito objectivos do milénio a alcançar até 2015: reduzir para metade a pobreza extrema e a fome; alcançar o ensino primário universal; promover a igualdade de género e empoderar as mulheres; reduzir em dois terços a mortalidade infantil; reduzir em 75% a mortalidade materna; combater o VIH/SIDA, a malária e outras doenças graves; garantir a sustentabilidade ambiental; fortalecer uma parceria global para o desenvolvimento (OMD, 2011).

Relativamente às entidades responsáveis pela realização de projectos, algumas Organizações não Governamentais (ONG), têm realizado projectos em São Tomé e Príncipe, recorrendo directamente a fundos de alguns organismos internacionais. Algumas dessas ONG que dão ajuda à São Tomé e Príncipe são: As Caritas italianas, espanholas e Diocesanas de Setúbal (Portugal), Santuário de Fátima (Portugal) e Médicos (Espanha) (Espírito Santo, 2008). Essas ajudas são de carácter humanitário.

Concernente à auditoria financeira aos projectos, no caso concreto dos projectos multilaterais, financiados pela Sistema das Nações Unidas, os termos de referências para o recrutamento do gabinete de realização de auditoria fica estabelecido no documento de projecto.

Os projectos em São Tomé e Príncipe financiados pelo sistema das Nações Unidas, numa primeira fase foram realizados com a implementação da Unidade Nacional de Execução, no ano de 1994, sob tutela do Ministério dos Negócios Estrangeiros, trabalhando de forma centralizada. Posteriormente, dando cumprimento às novas directrizes dos países membros das Nações Unidas, a gestão dos projectos passou a ser descentralizada.

O funcionamento das Unidades de Gestão é estabelecido através do Manual de Procedimentos antecipadamente elaborado, cujo conteúdo é assinado entre o Governo e o parceiro de desenvolvimento, e em que cada uma das partes envolvidas deve cumprir escrupulosamente as obrigações previstas no protocolo. A obrigação de justificar os fundos públicos recebidos está implícita no acordo assinado e nos manuais de procedimentos.

Nos acordos assinados incluem-se os procedimentos a serem seguidos na elaboração das auditorias, bem como a avaliação dos objectivos: progresso e taxa de execução; gestão financeira; aquisição de bens e/ou serviço; recrutamento e administração dos recursos humanos; gestão e uso de equipamentos; inventário; sistema de arquivo e controlo. (PNUD – STP, 2008).

A realização da auditoria aos Projectos em São Tomé e Príncipe é solicitada pela entidade financiadora através de concurso público, em que são convidados a participar o Gabinete ou Sociedade de Prestação de Serviços para verificação de contas dos projectos financiados pelo PNUD e executados pelo Governo São-tomense (PNUD – STP, 2010).

Em São Tomé e Príncipe, embora não seja oficial é notório a presença de algumas das empresas internacionais de auditoria *Big Four*, em auditoria aos projectos.

A auditoria aos projectos consiste na verificação do Relatório Combinado de Despesas e paralelamente é avaliado o funcionamento da Unidade de Gestão. Esta avaliação visa saber se os objectivos pelos quais foi concebido o projecto estão a ser cumpridos.

O período definido para a realização da auditoria é anual e obedece às normas de auditorias geralmente aceites.

Sobre o projecto é assegurado o rácio entre a qualidade e custo, equidade, integridade, transparência, efectividade de competitividade nacional e internacional. Nos projectos todas as aquisições estão sujeitas a uma licitação pública.

1.5 - Auditoria financeira em São Tomé e Príncipe versus Portugal

A Auditoria financeira desempenha um papel importante na credibilização da informação financeira no mercado de valores, nas sociedades anónimas e nalgumas sociedades por quotas, aos potenciais utilizadores das mesmas.

Assim, a auditoria financeira é indispensável, reduzindo o risco de que os investidores e credores baseiem as suas decisões em informação de baixa qualidade (Boyton, Johnson e Kell, 2002).

Pois, nos dois países, São Tomé e Príncipe e Portugal, encontraremos características distintas, não só em termos territoriais, pelo facto do primeiro ser ex-colónia portuguesa, e o segundo, país membro da UE, mas também, o estágio de desenvolvimento e prática de auditoria por esses países.

Em São Tomé e Príncipe, a auditoria financeira surgiu na década de 90, através do Decreto-Lei nº 17/94, na altura em que o Governo São-tomense pretendia dar uma nova dinâmica às profissões de contabilidade e de auditoria, com a implementação do plano de contas da Organização das Comunidades Africanas e Malgache.

Com 16 anos do surgimento da profissão de auditoria em São Tomé e Príncipe, nenhuma evolução foi constatada, não havendo até ao momento a ordem dos revisores oficiais de contas, para a regulamentação da profissão. Como consequência, há inexistência do código de ética e de deontologia profissional. Uma das razões aponta para reduzido número de profissionais, assim como sociedades ou gabinetes de revisores oficiais de contas.

Entretanto, para ultrapassar a lacuna, os poucos auditores existentes, utilizam as normas internacionais de auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC).

Quanto à isenção de auditoria financeira em São Tomé e Príncipe, segundo o Decreto-Lei nº 17/94 que regulamenta o exercício da profissão, não ficou esclarecida a situação, cingindo-se apenas ao volume anual de negócio das sociedades e ao que é aplicado a nível internacional.

No contexto de Portugal, a institucionalização da profissão do Revisor Oficial de Contas (ROC) foi através do Decreto-Lei nº 1/72 de 03 de Janeiro, e a então Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) pela Portaria nº 83/74, de 6 de Fevereiro (Guimarães, 2010).

Adicionalmente, referiu-se que, o início de toda a regulamentação da profissão é com base no Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969, que congregou medidas importantes em matérias de fiscalização das sociedades anónimas.

Costa (2007) afirma que a certificação das contas tornou-se obrigatória a partir de 1983, com a aprovação das Normas Técnicas de Revisão das Contas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

A aprovação do estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas foi através do Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de Dezembro, e até ao ano de 2009 surgiram outras versões: Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro; rectificação nº 4-A/2000, de 31 de Janeiro; Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, e Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto.

A obrigação das empresas, de se realizar a auditoria financeira, às suas contas anuais e consolidadas, por um profissional qualificado foi imposta em toda UE, através da Quarta (78/660/CEE) e Sétima (83/349/CEE) Directiva, ambas aplicáveis a todas as empresas. Particularmente, aos bancos e outras entidades financeiras, a Directiva (86/635/CEE), e para as entidades de seguros (91/674/CEE) (Gonçalves e Teixeira, 2007).

Quanto à isenção de auditoria, é abrangida a todas pequenas empresas em toda UE (nº 2 do artigo 51º da Quarta Directiva). Segundo, o artigo 11º define pequenas empresas, todas aquelas que durante dois anos consecutivos não ultrapassam dois dos três limites seguintes:

- Total do balanço: 3 650 000 euros;
- Montante líquido do volume de negócios: 7 300 000 euros, e
- Número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício: 50

Com a transposição da Quarta Directiva Contabilística, a isenção de auditoria em Portugal para as sociedades por quotas é estabelecida no artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais, baseando-se nos seguintes critérios:

- Total do balanço: 1 500 000 euros;
- Montante líquido do volume de negócios: 3.000.000 euros, e
- Número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício: 50.

Por conseguinte, as sociedades anónimas, as entidades pertencentes a grupos, as instituições financeiras, e as companhias de seguro não ficaram abrangidas pela isenção.

Quanto aos modelos de relatórios de auditoria, consideramos alguma similaridade de São Tomé e Príncipe em relação a Portugal, pelas empresas portuguesas que realizam auditoria naquele país. As diferenças de modelos de relatório estão relacionadas com as empresas ou gabinetes que seguem outro tipo de modelo (cf. Anexo IV, p. 84).

Em São Tomé e Príncipe ainda não foi aprovado por lei, ou normas profissionais, modelos de relatórios de auditoria à semelhança de Portugal.

Com o atraso no desenvolvimento de auditoria financeira em São Tomé e Príncipe, ainda não foi criado o órgão para a supervisão pública da profissão.

Para o caso de Portugal, este órgão surgiu recentemente, no ano de 2008, denominado Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), através do Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de Novembro, dois anos após a promulgação da directiva 2006/43/CE de 9 de Junho, que revogou a Directiva 84/253/CEE, conhecida por 8ª Directiva.

A CNSA tem a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas. Este órgão é formado pelo representante do Banco de Portugal, da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, do Instituto de Seguros de Portugal, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças (CNSA, 2008).

1.6 – Síntese analítica dos diferentes sectores de auditoria

Em súmula, analisamos a evolução da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe, entre 1975 e 2009. Esta análise permitiu-nos ter um maior conhecimento de São Tomé e Príncipe, das leis que fundamentam a prática de auditoria nos sectores público e privado, e realização de auditoria aos projectos, assim como, a auditoria financeira em São Tomé e Príncipe versus auditoria financeira em Portugal.

Assim sendo, os principais aspectos destacados foram os seguintes:

- A auditoria no sector público que outrora era realizada pelo Supremo Tribunal de Justiça, em 1999 passou a ser tarefa fundamental do TC, com a criação da Lei Orgânica do Tribunal de Contas. Posteriormente esta lei deu origem a outras leis e alterações: lei relativa aos serviços de apoio de TC e o respectivo quadro de pessoal; lei sobre Procedimentos no TC; lei sobre Emolumentos a Cobrar pelo TC; lei sobre a Fiscalização Prévia do TC; lei sobre prestação de contas; alteração da lei orgânica do TC, e alteração do regulamento interno.

Paralelamente à auditoria no sector público, a IGF também tem exercido o seu papel de órgão fiscalizador em parceria com o TC em algumas áreas específicas, com a inspecção/auditoria.

No âmbito de auditoria no sector público, o Banco Central de São Tomé e Príncipe enquadra-se apenas na realização de inspecção/auditoria aos bancos comerciais e seguradoras.

- A auditoria no sector privado é realizada pelo Revisor Oficial de Contas, com a aprovação em 1994 do Decreto-Lei nº 17/94, que profissionaliza as profissões liberais de Revisor Oficial de Contas e de Contabilista.
- A auditoria aos projectos é realizada pelo Revisor Oficial de Contas, com base das normas internacionais de auditoria da IFAC, com certa especificidade, na revisão dos fundos postos à disposição dos projectos.
- Em relação à auditoria financeira em São Tomé e Príncipe versus Auditoria financeira em Portugal, foram referidos os aspectos que levaram à implementação de auditoria em ambos os países. A auditoria financeira em São Tomé e Príncipe surgiu com o Decreto-Lei nº 17/94. Em Portugal com o Decreto-Lei nº 49381, de 15 de Novembro de 1969, que congregou medidas para a fiscalização das sociedades anónimas.

Quanto ao órgão de supervisão da profissão, São Tomé e Príncipe ainda não dispõe do mesmo, ao contrário de Portugal que no ano de 2008 criou o CNSA para a mesma finalidade.

CAPÍTULO II – AUDITORIA EM PAÍSES INSULARES

2 - Auditoria em países insulares

Com o segundo capítulo, pretendemos fazer uma análise de alguns dos estudos realizados em países insulares cujo objecto de investigação seja a auditoria e, que de alguma forma, possa interessar para melhor compreender a realidade de São Tomé e Príncipe.

2.1 – Introdução

Os países insulares são estados independentes cujo território é composto de uma ilha ou grupo de ilhas, podendo ser classificados de grandes ou pequenos países.

Será sobre os pequenos países, por mais semelhantes a São Tomé e Príncipe, que recairá a nossa análise, nomeadamente, Chipre, Irlanda e Malta, países pertencentes à UE e em outro país insular, os Barbados. A divisão entre países insulares pertencentes à UE, e outro, deve-se ao facto dos da UE estarem inseridos e, por isso, gozarem de condições especiais (pertencem a um mercado único, em espaço económico comum bastante alargado) em termos de mercado em geral e de natureza financeira em particular.

O motivo da escolha desses países insulares relaciona-se com os estudos já realizados, relacionados com a auditoria financeira. Com a agregação de alguns dos estudos realizados, aumentará a nossa percepção quanto à importância da auditoria financeira em países com características semelhantes.

Segundo Canniffe (2005), os negócios têm-se tornado cada vez mais globais e, conseqüentemente, as empresas têm procurado novos mercados. É necessário alcançar perspectivas de outras nações, aprendendo a utilizar novos conceitos.

Similarmente, adoptando as perspectivas dos estudos já realizados em países insulares da UE e em outro país insular, pretende-se que sirvam de contributo para a melhor abordagem para o desenvolvimento da prática de auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

Os estudos realizados em países insulares da UE objecto da nossa apreciação foram os seguintes:

No Chipre, por Andrikopoulos e Diakidis (2007), “*Financial reporting practices on the internet: The case of companies listed in the Cyprus Stock Exchange*”, sobre as práticas de relatórios financeiros na *internet*: no caso das companhias cotadas na bolsa de valores do Chipre.

Na Irlanda, apresentamos os seguintes estudos realizados:

- Por McHugh e Stamp (1992), “*Auditing regulation: special section, Financial reporting in Ireland Meeting the expectations of users*”, relativas às normas de auditoria: secção especial, relatório financeiro na Irlanda e as expectativas dos utentes da informação financeira, e
- Por Pierce e Sweeney (2006), “*Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms*”, atinente à percepção de consequências adversas sobre o comportamento ameaçador nas sociedades de auditores.

No arquipélago de Malta, consideramos os seguintes:

- Por Baldacchino e Tabone (2003), “*The statutory audit of owner-managed companies in Malta*”, sobre a auditoria às contas nas empresas geridas pelos proprietários na Malta;
- Por Baldacchino e Magri (2004), “*Factors contributing to auditor-change decisions in Malta*”, relativo aos factores que contribuem para a mudança das decisões dos auditores na Malta;
- Por Baldacchino e Desira (2005), “*Jurors’ and self-perceptions of statutory auditors in Malta*”, a respeito dos jurados e da auto-percepção dos auditores na Malta, e
- Por Baldacchino e Farrugia (2005), “*Qualified audit opinions in Malta*”, relativo à qualificação das opiniões de auditoria na Malta.

Respeitante aos estudos realizados num outro país insular, concretamente nos Barbados, reunimos as seguintes investigações:

- Por Alleyne e Howard (2005), “*An exploratory study of auditors’ responsibility for fraud detection in Barbados*”, respeitante a um estudo exploratório sobre a responsabilidade dos auditores na detecção de fraudes nos Barbados;
- Por Alleyne, Greenodge e Howard (2006), “*The role of audit committees in Barbados*”, a respeito do papel dos comités de auditoria nos Barbados, e
- Por Alleyne e Devonish (2006), “*Perceptions of auditor independence in Barbados*”, acerca das percepções de independência do auditor nos Barbados.

Embora, nenhum dos estudos tenham as mesmas características, o intuito é de apenas, termos uma percepção do que ocorre nessas ilhas, quanto à auditoria financeira.

Com os temas dos estudos realizados, no desenvolvimento deste capítulo, serão abordados os objectivos, metodologia utilizada, as hipóteses e as respectivas conclusões.

2.2 - Auditoria nos países insulares da União Europeia

Conforme consta na introdução, os países insulares da UE objecto da nossa análise são: Chipre, Irlanda e Malta. Sobre os mesmos segue uma pequena abordagem quanto à sua localização, população e economia.

Assim, o Chipre é uma ilha localizada no mar Mediterrâneo, ao sul da Turquia, a Oeste da Síria, a leste da ilha Grega de *Kastelorizo*, com uma área total de 9.251 Km². A população estimada em Julho de 2011, em mais de 1,1 milhões de habitantes (CIA – Chipre, 2011).

A economia do Chipre pertence aos sectores, primário, secundário e terciário:

- No sector primário, dedicam-se entre outros à plantação de cítricos, cevada, uvas, plantação de oliveira, criação de gado suíno;
- No sector secundário, são predominantes a indústria de fabricação e reparação de navios, têxtil, alimentar, madeira e papel, e

- No sector terciário, ao turismo e serviços financeiros.

O sector dos serviços foi o mais importante em 2009, com a estimativa de 79,3% na formação do PIB, seguindo-se a indústria e finalmente a agricultura.

O Chipre é dos países membro da *Commonwealth* desde 1961. No ano de 2004 aderiu à UE.

O Chipre é uma antiga colónia do Reino Unido e tornou-se independente em 1960.

A Irlanda é uma das ilhas Britânica e a terceira maior ilha da Europa. Localiza-se no Oceano Atlântico. A Irlanda está politicamente dividida entre a República da Irlanda (denominada por Irlanda) e a Irlanda do Norte (parte do Reino Unido). Entretanto, recaiu a nossa pesquisa na República da Irlanda. A Irlanda tornou-se República desde 1948, mas continua a pertencer ao Reino Unido.

A República da Irlanda localiza-se a Noroeste da Europa, a norte pela Irlanda do Norte, a oeste pelo Oceano Atlântico, a leste pelo mar da Irlanda, e a sul e sudeste pelo Mar Céltico e pelo Canal de São Jorge, com uma área total de 70.273 Km². A população da República Irlandesa foi estimada em Julho de 2011, cerca de 4,7 milhões de habitantes (CIA – Irlanda, 2011).

A economia da ilha pertence aos sectores; primário, secundário e terciário:

-No sector primário é praticada a cultura de trigo, cevada, beterraba e batata, a criação de gado bovino, ovino e suíno;

- No sector secundário são predominantes as indústrias de aço, processamento de chumbo, zinco, prata, alumínio, mineral sulfato de bário (barita) e gesso, alimentos, cerveja, têxteis, roupas, produtos químicos, fármacos, máquinas, equipamentos ferroviários, vidro e cristal, software, e

- No sector terciário, o comércio e o turismo.

Na formação do PIB, o sector dos serviços foi considerado o mais importante em 2002, com estimativa de 49%, seguindo-se a indústria com ligeira diferença, e a agricultura com valor ínfimo.

A república da Irlanda foi um dos membros da *Commonwealth*, tendo-se afastado progressivamente nos anos de 1922 e 1923 com a guerra civil. Entretanto, é um dos membros da actual UE desde 1973.

A Malta é um arquipélago localizado ao sul do continente europeu, composto por sete ilhas centradas no Mediterrâneo, em que apenas três delas, as consideradas maiores, estão habitadas (Malta, Gozo e Comino).

O arquipélago de Malta abarca uma superfície total de 316 Km², sendo considerado um dos menores países da Europa. A nordeste do arquipélago localiza-se a Tunísia (África), a este Gibraltar, a oeste Alexandria. A população maltesa foi estimada em Julho de 2011 em mais de 408 mil habitantes (CIA – Malta, 2011).

A economia do arquipélago de Malta pertence aos sectores primário, secundário e terciário:

- No sector primário distinguimos os seguintes produtos agrícola entre outros: batata, couve-flor, uvas, trigo, cevada, tomate, cítrico, milho;
- No sector secundário destacamos as seguintes indústrias: alimentícia, electrónica, calçado, têxtil e pesca, e
- No sector terciário, o comércio e os serviços financeiros.

O sector dos serviços foi o mais importante em 2007, com estimativa de 80,9% na formação do PIB, seguindo-se a indústria e finalmente a agricultura.

A Malta é uma antiga colónia do Reino Unido e tornou-se independente em 1964. É um dos associados da *Commonwealth* desde de 1964. No ano de 2004 aderiu à UE.

De salientar que apesar de todos estes países serem de pequena dimensão, todos possuem mais população do que São Tomé e Príncipe e, apenas Malta apresenta um território com menos de um terço da área total de São Tomé e Príncipe.

Quanto à similaridade, Chipre e a Irlanda dedicam-se ao turismo, actividade que tem vindo a desenvolver-se nestes últimos anos em São Tomé e Príncipe.

De salientar que sendo países pertencentes à UE, tendencialmente, apresentam um nível de desenvolvimento económico, social e cultural bastante razoável quando comparados com São Tomé e Príncipe. Acresce que, em termos económicos, beneficiam do mercado comunitário e são também países que possuem bolsa de valores, o que só por si já conduz a maiores exigências ao nível da fiabilidade da informação financeira.

Após esta breve caracterização dos diferentes países objecto de estudo seguem-se os temas relacionados com cada um desses países insulares

2.2.1 – Estudos realizados no Chipre

Andrikopoulos e Diakidis (2007) debruçaram-se sobre a utilização de sítios na *internet* pelas sociedades, como ferramenta fundamental, na apresentação das informações necessárias às empresas pertencentes a grupos de interesses - *company's stakeholders*.

Na análise da publicação via *internet* das demonstrações financeiras, pertencentes às empresas cotadas na bolsa de valores do Chipre, os autores verificaram pouca frequência comparando com outras empresas internacionais existentes no Reino Unido, Irlanda e Sudão.

A investigação realizada a 140 empresas cotadas na bolsa de valores do Chipre, em Março de 2007, foi baseada na formulação de quatro hipóteses:

H1 – O tamanho da empresa será positivamente relacionado com o âmbito da divulgação na *internet*;

H2 – A rentabilidade da empresa será positivamente relacionado com o âmbito da divulgação na *internet*;

H3 – A influência da empresa será positivamente relacionada com o âmbito da divulgação na *internet*, e

H4 – A relação da empresa com a bolsa de valores e o valor contabilístico do património serão positivamente relacionadas com o âmbito da divulgação na *internet*.

Após a formulação dessas hipóteses, a construção de amostras, algumas descrições e análises estatísticas, concluíram o seguinte:

- O tamanho das empresas afectou a quantidade da informação a ser divulgada pela *internet*;
- Os factores tradicionais como a rentabilidade e despesas, não tiveram nenhum efeito significativo nas práticas das divulgações das empresas cotadas na bolsa do Chipre, e
- Futuras pesquisas nesta área deverão explorar a estrutura regulamentar, necessária para lidar com a comprovação dos dados publicados e da necessidade de trabalhar continuamente, como os mecanismos de auditoria no contexto da comunicação *online*.

2.2.2 – Estudos realizados na Irlanda

McHugh e Stamp (1992) avaliaram as expectativas que tinham os vários sectores utentes da informação financeira emitida pelas empresas na República da Irlanda, e se as demonstrações financeiras estão de acordo com as leis existentes, as práticas de princípios contabilísticos geralmente aceites e as normas de auditoria.

Para o alcance da finalidade do estudo foi criada uma comissão independente de inquérito aos relatórios financeiros, através do Instituto de Profissionais Contabilistas da Irlanda.

A referida comissão considerou expectativas sob duas vertentes: as expectativas que os utentes das informações financeiras tinham sobre as mesmas, e as expectativas daqueles utentes quanto aos auditores e ao processo de auditoria.

Na realização do estudo, a comissão de inquérito fez avaliação da independência do auditor, bem como da taxa de rendimento das 20 maiores empresas de auditoria existentes, e a análise da taxa de rendimento das seis maiores empresas ao nível da Irlanda e ao nível internacional.

Os autores concluíram o seguinte:

- Existe desconhecimento por parte do público em geral e de alguns investidores modernos quanto ao mecanismo do processo de auditoria, considerando que o relatório de auditoria é limpo e proporciona absoluta segurança, e
- São bem-vindas as mudanças na prática de auditoria, a fim de proporcionar uma razoável expectativa na detecção de fraudes e ilegalidades.

Pierce e Sweeney (2006), examinaram a percepção de auditores seniores, sobre as consequências adversas, da característica do comportamento ameaçador, em auditores individuais, sociedade de auditores, a profissão e a vasta comunidade empresarial na Irlanda.

A metodologia utilizada foi entrevista semi-estruturada a 25 auditores seniores, em quatro das cinco maiores sociedades de auditores no ano de 2000, como parte do vasto programa de pesquisa de comportamento de auditores na Irlanda.

No exame realizado, os auditores individuais demonstraram grande consenso, quanto ao *quality-threatening behaviours*, pelo facto das consequências serem mais sérias se os comportamentos forem detectados. Contudo, não foram unânimes sobre que consequências negativas poderão resultar para o *quality-threatening behaviours*. Estes, representam a um grupo específico de comportamentos, em que cada um deles potencialmente reduz a qualidade de auditoria (Pierce e Sweeney, 2004).

Nas sociedades de auditores as consequências adversas de *quality-threatening behaviours*, foram consideradas, dependendo de áreas específicas nas quais os comportamentos ocorrem e se os comportamentos foram detectados fora da empresa.

Quanto à profissão contabilística e à vasta comunidade empresarial, foram unânimes em considerar, que o conhecimento público esperado, da incidência desses comportamentos,

terá impacto negativo na imagem pública da contabilidade, particularmente em áreas trabalhadas pelo auditor.

As principais conclusões do estudo foram as seguintes:

- Existência de limitação do aspecto ético em encontrar a característica do comportamento ameaçador. Sugeriram a necessidade do amplo estudo sobre o raciocínio ético do auditor e as suas atitudes para as diversas formas deste comportamento, e
- Alguns comportamentos específicos, como a redução do tamanho da amostra foram considerados menos éticos do que outros, como terminar prematuramente um relatório.

2.2.3 – Estudos realizados na Malta

Baldacchino e Tabone (2003), questionaram os proprietários-gerentes e auditores, que vantagens a obrigatoriedade anual da auditoria poderia ter para as empresas geridas pelos proprietários-gerentes e quais as alternativas para esta solicitação.

A metodologia utilizada no estudo foi questionário por *e-mail*. Os inquiridos foram também solicitados, a aderirem, de seguida a uma entrevista. O objectivo dessa entrevista, foi de os permitirem expressar livremente sobre o crescente debate sobre o assunto, trazendo assim uma percepção clara entre dois grupos de inquiridos.

Quanto ao estudo, foi realizado através da amostragem aleatória a 150 empresas com proprietários-gerentes, satisfazendo assim a definição adoptada para o objectivo do estudo. Foram também identicamente considerados 150 relatórios de auditoria e auditores.

As conclusões do estudo foram as seguintes:

- A auditoria às contas desempenha dois papéis importantes. É relevante a terceiros, que não tenham interesses directos na empresa, mas que contribuam para a viabilidade das mesmas. Por outro lado, tem efeito positivo nos proprietários-gerentes e no quadro do pessoal;

- Os auditores locais mostraram-se preocupados, quanto à adequação de alternativas às auditorias anuais;
- Os proprietários-gerentes estiveram mais abertos para a solicitação de mudanças, da necessidade de salvaguarda dos interesses de terceiros, particularmente os bancos, e o Estado, permitindo-lhes conduzir as suas operações, sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada;
- Na perspectiva dos utentes da informação financeira foi valiosa a compreensão da avaliação da importância do assunto, conseqüentemente, recomendam este aspecto como uma área para futuras pesquisas.

Baldacchino e Magri (2004), procuraram esclarecer quais as percepções comportamentais, económicas ou outros factores que influenciam o relacionamento entre auditor-cliente em Malta.

No estudo realizado, a principal ferramenta de pesquisa foi o questionário por *e-mail*. Para o objectivo do estudo foi seleccionada aleatoriamente uma amostra de 250 empresas, das quais resultaram 97 respostas válidas, representando uma percentagem de 40%.

As conclusões do estudo foram as seguintes:

- As forças comportamentais foram consideradas essenciais no relacionamento entre auditor-cliente quando se trata de tomar decisões relacionadas à retenção de auditor;
- Os factores económicos e outros, apesar de serem forças de mudança do auditor, tendem a assumir também um determinado papel, embora sendo secundário em importância;
- A procura do melhor relacionamento entre auditor-cliente, e o receio da perda deste último pelo auditor, teve influência na mudança da decisão de auditor;
- Seguindo cautelosamente os factores que conduzem à decisão de mudança do auditor, os profissionais tornar-se-ão mais cientes das deficiências no

relacionamento com os seus clientes e esperançosamente também ajudará a evitar a perda de clientes, e

- As autoridades de regulamentação e de supervisão na Malta, no sector financeiro, poderão estar também melhor esclarecidas das razões por detrás de tais mudanças do que os profissionais de auditoria.

Baldacchino e Desira (2005), pretenderam descobrir e comparar as auto-percepções da profissão do auditor pelos jurados, com os dos próprios auditores externos na pequena ilha do Estado de Malta e, por outro lado, se há alguma divergência entre ambos. O objectivo na escolha dos jurados prendeu-se com o facto de estes serem os que podem em tribunal tomar uma posição face a um litígio envolvendo um auditor e, consequentemente, sendo escolhidos aleatoriamente da população, representam a opinião pública.

A metodologia utilizada no estudo foi o questionário por *e-mail*. As questões colocadas ajudaram a medir três factores: responsabilidade do auditor; confiança da auditoria às demonstrações financeiras e utilidade das demonstrações financeiras. Com esses três factores contribuíram para criar a percepção da realização da auditoria na Malta, do ponto de vista dos jurados e dos auditores.

O questionário por *e-mail* foi respondido por 56 auditores e 18 jurados. Posteriormente 100 jurados responderam ao questionário contra entrega pessoal do mesmo.

As conclusões do estudo foram as seguintes:

- Persistiram similaridades na percepção de diversas áreas, entre jurados e auditores, nomeadamente, no que respeita ao reconhecimento que a profissão do auditor foi assegurada em alta, desempenhada com eficiência e eficácia, de maneira independente e imparcial; no facto de considerarem que a auditoria às demonstrações financeiras deu uma imagem verdadeira e apropriada, apresentando um bom desempenho, logo considerada útil para a tomada de decisão na empresa; na atribuição da responsabilidade pelas informações contidas nas demonstrações financeiras à gestão da empresa.

- As diferenças de percepção entre os jurados e auditores centraram-se, essencialmente, no facto de os jurados, ao contrário dos auditores, atribuírem a estes a responsabilidade de prevenção e detecção de fraudes na empresa e de manutenção do registo contabilístico e da segurança da estrutura do sistema de controlo interno da empresa. Acresce, ainda que, os jurados consideraram as demonstrações financeiras auditadas, como um indicador do desempenho da gestão.

Baldacchino e Farrugia (2005) desenvolveram um estudo com o objectivo de identificar os diferentes tipos de qualificações dos relatórios de auditoria das empresas na Malta, a dimensão de múltiplas e repetidas qualificações destes relatórios, e o relacionamento significativo entre os principais tipos de qualificações e variáveis específicas das empresas.

O método de estudo utilizado foi a técnica de amostragem aleatória. Para o alcance do objectivo pretendido tomaram em consideração a classificação das empresas e o registo das mesmas na Malta, isto é, *private non-exempt*, *private exempt*, *international trading non-exempt* and *international trading exempt*, respectivamente, consideradas de privada não isenta, privada isenta, comércio internacional não isento e comércio internacional isento.

Assim, depois de decorridos quatro anos de estudos, foram seleccionadas aleatoriamente 565 empresas, das 9776 empresas activas existentes em 1 de Janeiro de 1997. Consequentemente, após várias triagens, devido aos diferentes condicionalismos, como sejam a disponibilidade de dados, resultou na seguinte amostra: 3 empresas públicas; 121 privadas isentas; 36 empresas do comércio internacional não isentas, e 20 empresas do comércio internacional isentas.

Quanto ao tamanho das empresas em função da amostra foram: *small or non-small*, considerada de pequeno ou grande.

De acordo com a lei maltesa, as empresas são classificados de pequenas, quando o total do balanço seja inferior a certo montante da lira maltesa; Lm 1.1m (*approx.* Euro 2.69m) e o volume de negócios inferior a Lm 200,000 (*approx.* Euro 490,000) e a média de funcionários durante o período contabilístico seja inferior a 50.

Os autores concluem que:

- O tipo de qualificação de auditoria esteve associado com o tamanho da empresa de auditoria, pelo que, a qualificação *disagreement-with-management*, considerado de opinião com reservas por desacordo são emitidas principalmente pelas sociedades de auditores, denominadas de *Big Four*, enquanto a qualificação *limitation-on-scope*, considerado de opinião com reservas por limitação de âmbito, tendem a ser emitidas por profissionais em nome individual e outras sociedades de auditores, e
- A metodologia utilizada no estudo empírico poderá servir de base para estudos em outros países insulares, os quais procurem tipos de qualificações da opinião de auditoria emitidas e motivações para a emissão de tais qualificações.

2.3 - Auditoria nos Barbados

Barbados é uma ilha localizada no Oceano Atlântico, entre América do Norte e América do Sul, a leste de Santa Lúcia e de São Vicente e Granadinas. A ilha de Barbados é o país mais oriental das Caraíbas, com área total de 430 Km². A população de Barbados em Julho de 2011 foi estimada cerca de 287 mil habitantes (CIA – Barbados, 2011).

A economia de Barbados é composta pelos sectores, primário, secundário e terciário:

- No sector primário: cultivo de cana-de-açúcar, vegetais e algodão;
- No sector secundário pela indústria de açúcar, rum, petróleo e gás natural em pequenas quantidades, e
- No sector terciário, o turismo e a zona franca.

O sector dos serviços em 2000 foi estimado em 78%, com a participação na formação do PIB, seguindo-se a indústria e finalmente a agricultura.

Barbados é um dos países membro da *Commonwealth* desde 1966.

A ilha de Barbados é uma antiga colónia do Reino Unido e é um país independente desde 1966.

2.3.1 – Estudos realizados nos Barbados

Alleyne e Howard (2005), investigaram como os auditores e utentes da informação financeira perceberam a responsabilidade dos auditores em detectar fraudes, a natureza, a dimensão de fraudes e os procedimentos utilizados nos Barbados, desde a falência da *Enron*.

O método de pesquisa predominante foi o questionário quantitativo. Os diversos inquéritos quantitativos realizados, serviram de base ao estudo empírico, estabelecendo o conjunto de conhecimento acerca da responsabilidade de auditores na detecção de fraudes, mas falhando na análise profunda da pesquisa do fenómeno, particularmente como os accionistas reagem à detecção de fraudes.

Adicionalmente ao questionário quantitativo, através da amostragem aleatória foram realizadas entrevistas directas e semi-estruturada aos auditores e utentes da informação financeira: 19 auditores (sócios/gestores das quatro maiores sociedades de auditores, auditores sénior governamentais e sócios individuais) e 24 utentes da informação financeira (gestores seniores das sociedades de auditores, investidores e representante do instituto dos profissionais contabilistas nos Barbados).

Com o estudo realizado concluíram o seguinte:

- Os auditores discordam profundamente em serem os responsáveis em detectar fraudes, enquanto os utentes da informação financeira afirmam seriamente que os auditores deveriam ser os responsáveis;
- Existência de consenso entre ambos os grupos, no que se refere ao facto dos auditores deverem trabalhar, no sentido de detectar as partes relacionadas com as transacções, os controlos internos, as características da gestão e as questões da continuidade do negócio, assegurando, também que os resultados de auditoria sejam encaminhados ao conselho de administração e também ao comité de auditoria, e

- Do ponto de vista ético, tanto os auditores externos, bem como, os auditores internos deveriam relatar qualquer suspeita de fraude, em vez de manterem o silêncio.

Alleyne, Greenidge e Howard (2006), investigam quais as medidas que são utilizadas pelos comités de auditoria nas empresas, numa pequena ilha como Barbados para o seu desenvolvimento, e relacionaram-nas com o papel e a função de tais comités.

A primeira fase do estudo consistiu na realização do inquérito, e a amostra incluiu o presidente, membros do conselho de administração ou membros do comité de auditoria das sociedades anónimas.

As questões solicitadas abarcaram: razões da necessidade do comité de auditoria; critérios para selecção dos membros; frequência de encontros; número de membros e o relacionamento com o auditor externo e interno.

A segunda fase do estudo foi acompanhada de entrevista a directores ou membros do comité de auditoria de dez organizações, devido à limitação da metodologia inquérito por questionário. Adicionalmente às entrevistas, foram conhecidas as experiências de três sócios ou gestores de empresas de auditoria.

As conclusões do estudo foram as seguintes:

- Os comités de auditoria deveriam ter regras de outras nações tais como, estratégia de negócio, avaliação e gestão de riscos, e não apenas o exame da informação financeira;
- Houve bom relacionamento laboral entre os comités de auditoria e os auditores internos e externos;
- O estudo demonstrou as directrizes para as melhores práticas dos comités de auditoria nos Barbados, e
- Os comités de auditoria nas sociedades anónimas são importantes, porque garantem a devida fiscalização e proporcionam confiança no relato financeiro aos investidores.

Alleyne e Devonish (2006), investigaram as percepções da independência do auditor, entre auditores e utentes da informação financeira nos Barbados.

A metodologia de estudo utilizada foi o questionário quantitativo, como método dominante na pesquisa. O questionário foi dividido em duas secções, em que a primeira se destinava a caracterizar a amostra e a segunda a recolher informações sobre assuntos relacionados com a auditoria, classificados de acordo com uma série de factores genéricos, incluindo a dependência económica do auditor, alto nível de competência dentro do mercado externo de auditoria, prestação de serviços não auditados pelo auditor, flexibilidade no padrão contabilístico, tamanho da empresa de auditoria, comité de auditoria, interesse financeiro do cliente, controlo e nomeação dos auditores, remuneração, custo das empresas na mudança do auditor, riscos de subida da fraca qualidade de auditoria, regulamentação para admissão e honorários do auditor e outras.

Os autores concluíram que:

- A percepção da independência do auditor foi afectada negativamente: pela dependência económica do auditor em relação ao cliente; a prestação de serviços não auditados; elevada competição; reduzida dimensão das sociedades; sendo o único profissional; com contrato prolongado; a dimensão; e a proximidade das sociedades nos Barbados, e
- A independência do auditor observou uma melhoria através de: comités de auditoria; rotação das sociedades de auditores; direito a regulamentação e a solicitação da mudança de ambiente do auditor; e direito dos auditores em assistir e ouvir a Assembleia Geral.

2.4 - Análise comparativa e considerações gerais

Apesar dos estudos apresentados se referirem apenas a países insulares, devemos salientar que estes apresentam dimensões e estádios diferentes de crescimento económico.

Um aspecto verificado em todos esses países insulares, é o de que o sector dos serviços, tem a maior percentagem na formação do PIB. Para o caso de São Tomé e Príncipe, em 2010, foi estimado em 62,4% (CIA - São Tomé e Príncipe, 2011).

Em termos de população os que se poderão comparar com São Tomé e Príncipe serão Malta e Barbados. Recorde-se que as constatações e conclusões retiradas dessas investigações e, conseqüentemente, a realização dos mesmos em São Tomé e Príncipe, poderão servir para a evolução da auditoria financeira nesse país.

Os países insulares da UE apresentam fortes influências da Europa, enquanto que Barbados apresenta influências do Reino Unido com a *Commonwealth*, cujo objectivo fundamental é a cooperação internacional no âmbito político e económico entre os respectivos membros.

Todavia, a ilha do Chipre e Malta, são em simultâneos países membro da *Commonwealth* e da UE. Nesta última, ambas entraram no ano de 2004.

No grupo dos países em análise, a República da Irlanda é o único país não membro da *Commonwealth*, pelos factores históricos, conforme anteriormente sublinhado.

Outro aspecto verificado em torno desses países, é o facto de todos possuírem bolsa de valores, ao contrário de São Tomé e Príncipe, conforme as respectivas datas de criação: *Barbados Stock Exchange* (BSE) em 1987; *Malta Stock Exchange* (MSE) em 1992; *Irish Stock Exchange* (ISE) em 1995, e *Cyprus Stock Exchange* em 1996.

O quadro 4 apresenta o resumo dos países insulares sujeitos a nossa investigação, bem como a dimensão, a população, à data da independência e os organismos económicos em que são membros.

Países Insulares	Lista dos Países	Área Total	População	Data da Independência	Organismos	Membros
					União Europeia	Commonwealth
Países da União Europeia	Chipre	9.251 Km ²	1,1 Milhões	1960	2004	1961
	Irlanda	70.273 Km ²	4,7 Milhões	1948	1973	-
	Malta	316 Km ²	0,408 Milhões	1964	2004	1964
Outro País Insular	Barbados	430 Km ²	0,287 Milhões	1966	-	1966

Quadro 4: Resumo das informações de países insulares (Fonte: Elaboração Própria)

No que diz respeito aos resultados dos estudos realizados no âmbito da auditoria, consideramos que algumas dessas conclusões podem ser de interesse para São Tomé e Príncipe, nomeadamente, no que respeita à influência da dimensão das empresas auditadas e auditoras, factores explicativos de determinados comportamentos dos auditores e a percepção da auditoria quer pelos próprios auditores quer pelos interessados.

No que se refere à influência da dimensão das entidades as principais conclusões dos estudos apresentado, podem ser sintetizadas em:

- a dimensão das empresas influencia a quantidade de informação a divulgar na internet (Andrikopoulos e Diakidis, 2007), e
- a auditoria a empresas geridas pelos proprietários, desempenha dois papéis fundamentais: a terceiros, permitindo a salvaguarda de interesses, particularmente, dos bancos e o Estado; e, aos proprietários-gerentes e ao quadro de pessoal, proporcionando um efeito positivo (Baldacchino e Tabone, 2003).

Estas conclusões permitem-nos aferir que apesar da dimensão influenciar o nível de divulgação da informação, mesmo em realidades em que os proprietários são os próprios gestores das empresas, característica típica das empresas de pequena dimensão e, frequentes na realidade de São Tomé e Príncipe, continuam a ser reconhecidas vantagens na auditoria às contas quer para terceiros quer para os próprios gestores.

No que respeita às conclusões relativas aos factores que podem influenciar determinados comportamentos dos auditores, temos o seguinte:

- a autonomia profissional, traduzida na maior independência do auditor pode ser uma variável explicativa do comportamento disfuncional (Pierce e Sweeney, 2004);
- o relacionamento entre auditor-cliente é fortemente influenciado por forças comportamentais, assumindo os factores económicos um papel importante mas secundário relativamente ao primeiro (Baldacchino e Magri, 2004);
- as reservas por desacordo são emitidas principalmente pelas sociedades de auditores internacionais, *Big Four*, enquanto que as reservas por limitação de âmbito, pelos profissionais em nome individual e por outras sociedades de auditores (Baldacchino e Farrugia, 2005);
- os comités de auditoria nas sociedades anónimas são importantes, porque garantem a devida fiscalização e proporcionam confiança no relato financeiro aos investidores (Alleyne, Greenidge e Howard, 2006);
- a percepção da independência do auditor foi afectada negativamente com factores como: dependência económica do auditor em relação ao cliente, prestação de serviços não auditados, elevada competição, reduzida dimensão das empresas, contrato prolongado (Alleyne e Devonish, 2006), e
- a percepção da independência do auditor foi afectada positivamente com factores como: a existência dos comités de auditoria, rotação das sociedades de auditores, a regulamentação, e o direito dos auditores em assistir e ouvir à Assembleia Geral (Alleyne e Devonish, 2006).

Como é notório nas conclusões obtidas nos diferentes estudos a independência do auditor pode ser influenciada por questões associadas com a dimensão das entidades quer auditadas, quer auditoras, pelo facto de existir maior proximidade entre cliente-auditor. Ora, na realidade de pequenos países como São Tomé e Príncipe o número de profissionais e empresas a auditar é reduzida o que pode condicionar os comportamentos. Por outro lado, como vimos no primeiro capítulo, é dispensada de auditoria, as empresas que os

contabilistas públicos prestam serviços, o que só por si, coloca um forte problema de independência.

No que se refere às principais conclusões obtidas pelos diferentes autores no que respeita à percepção de auditores e interessados quanto à função e interesse da auditoria, temos o seguinte:

- o conhecimento do processo de auditoria e do significado da opinião daí resultante é diminuto para o público em geral e alguns investidores, considerando que um relatório limpo proporciona segurança absoluta (McHugh e Stamp, 1992);
- enquanto que os auditores discordam em serem os responsáveis pela detecção de fraudes, os utentes da informação financeira, afirmam que os auditores devem ser os responsáveis. No entanto, os auditores e os utentes da informação financeira concordam quanto aos auditores deverem trabalhar no sentido de detectar as partes relacionadas com as transacções, os controlos internos, as características da gestão e a continuidade de negócio (Alleyne e Howard, 2005), e
- os jurados e auditores são unânimes em considerar que as auditorias às demonstrações financeiras são importantes, permitindo uma melhoria na tomada de decisões nas empresas (Baldacchino e Desira, 2004).

Destas conclusões podemos retirar que, por um lado, a percepção que os auditores e os interessados têm sobre o papel da auditoria é diferente, tal como acontece em muitos outros países de grande dimensão, traduzindo-se no *Audit Expectation GAP*. No entanto, é reconhecida a importância da auditoria para a confiança nos mercados.

No que se refere às principais conclusões relativas à ética do auditor, consideramos as seguintes:

- Em situações de suspeita de fraude, tanto auditores interno, bem como auditores externo, deveriam relatar a administração ao invés de manterem o silêncio (Alleyne e Howard, 2005), e
- A redução do tamanho da amostra foi considerada de menos ética do que terminar prematuramente um relatório (Pierce e Sweeney, 2006).

Consideramos estas conclusões relevantes no que respeita ao comportamento ético do auditor, sobretudo quando deparado com situações de suspeita de fraude numa empresa e para um país de diminuta dimensão como é o caso de São Tomé e Príncipe. Respeitante ao tamanho da amostra a determinar, é um dos aspectos preponderante na realização de uma auditoria, devido ao risco que a amostragem acarreta para a auditoria.

Por último, para além das conclusões apontadas por diversos autores, houve preocupação quanto às futuras pesquisas que deverão ser realizadas:

- no contexto da comunicação *online*, deverão ser explorada a estrutura regulamentar, necessária para lidar com a comprovação dos dados publicados (Andrikopoulos e Diakidis, 2007), e
- da necessidade do amplo estudo sobre o raciocínio ético, das características do comportamento ameaçador do auditor e as suas atitudes para diversas formas deste comportamento (Pierce e Sweeney, 2006).

Os dados do quadro 5 apresentam um resumo das investigações apresentadas, com a indicação do ano, metodologia, hipóteses e respectivos objectivos.

Países	Estudos empíricos	Ano	Metodologia	Hipóteses	Objectivo dos estudos
Barbados	<i>An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados</i>	2005	Questionário quantitativo	Não	Identificar que percepções têm os auditores e utentes da informação financeira quanto a responsabilidade dos auditores em detectar fraudes, a natureza, a dimensão de fraudes e os procedimentos utilizados nos Barbados, desde a falência da <i>Enron</i> .
	<i>The role of audit committees in Barbados</i>	2006	Questionário por mail e entrevista	Não	Investigar quais as medidas são utilizadas pelos comités de auditoria nas empresas nos Barbados, o papel e a função desses comités.
	<i>Perceptions of auditor independence in Barbados</i>	2006	Questionário quantitativo	Sim	Investigação sobre as percepções da independência do auditor, entre auditores e utentes da informação financeira nos Barbados.
Chipre	<i>Financial reporting practices on the internet: The case of companies listed in the Cyprus Stock</i>	2007	Nenhuma	Sim	A utilização de sítios na internet pelas sociedades como ferramenta fundamental na apresentação das informações necessárias às empresas pertencentes a grupos de interesses, as designadas <i>company's stakeholders</i> .
Irlanda	<i>Auditing regulation: special section, Financial reporting in Ireland Meeting the expectations of users</i>	1992	Comissão independente de inquérito	Não	Avaliar que expectativas têm os vários utentes da informação financeira, emitidas pelas empresas irlandesa, e se as demonstrações financeiras estão de acordo com as leis existentes, as práticas de princípios contabilísticos geralmente aceites e as normas de auditoria.
	<i>Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms</i>	2006	Entrevista semi-estruturada	Não	Examinar que percepção tem os auditores seniores, sobre as consequências adversas da característica do comportamento ameaçador em auditores individuais, sociedade de auditores, a profissão e a vasta comunidade empresarial irlandesa.
Malta	<i>The statutory audit of owner-managed companies in Malta</i>	2003	Questionário por mail e entrevista	Não	Caracterizar papéis fundamentais, na auditoria, no contexto das empresas geridas pelos proprietários.
	<i>Factors contributing to auditor-change decisions in Malta</i>	2004	Questionário por mail	Não	Identificar percepções do comportamento, económico ou outros factores, influenciam o relacionamento entre auditor-cliente na Malta.
	<i>Juros' and self-perceptions of statutory auditors in Malta</i>	2005	Questionário por mail	Não	Descobrir e comparar as auto-percepções da profissão do auditor pelos jurados, com os dos próprios auditores externos na pequena ilha do Estado da Malta, e por outro lado se há alguma divergência entre ambos.
	<i>Qualified audit opinions in Malta</i>	2005	Técnica de amostragem aleatória	Não	Identificar tipos de qualificações dos relatórios de auditoria são utilizados pelas das empresas na Malta.

Quadro 5: Resumo dos estudos empíricos (Fonte: Elaboração Própria)

CAPITULO III – ESTUDO EMPÍRICO

3 – Estudo Empírico

No terceiro capítulo, apresentamos o enquadramento, objectivo, a metodologia de recolha de dados, análise e as conclusões, relativo às percepções de empresas, quanto ao papel da auditoria para a realidade de São Tomé e Príncipe.

3.1 – Enquadramento e Objectivo

Como tivemos oportunidade de concluir no primeiro capítulo, São Tomé e Príncipe é um país de pequenas dimensões, com o tecido empresarial pouco desenvolvido mas, simultaneamente, apresenta algumas características e mesmo riquezas naturais que lhe proporcionam potencialidades para vir a desenvolver-se num futuro próximo. Vimos pelo segundo capítulo que existem vários países insulares que apresentam algumas características similares às de São Tomé e Príncipe, nos quais já se desenvolveram vários estudos, que embora com finalidades diferentes, têm vindo a indicar, por um lado, que há vantagens na manutenção de informação financeira fiável, através do papel da auditoria e, por outro, que há características relacionadas com o tipo de economias e realidade de pequeno país, que afectam de alguma forma, determinadas características da auditoria nesses países.

Costa (2007) salienta que o órgão de gestão da empresa é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira.

Contudo, as demonstrações financeiras apresentadas pelos gestores poderão conter erros, dados enviesados que poderão distorcer as informações. Por essa razão, a auditoria financeira tem um papel fundamental nas empresas e nos mercados em geral e que não desaparece pelo facto do país ser de pequena dimensão ou o mercado em que as empresas se inserem ser reduzido, pode é tomar um formato ou importância em domínios particulares.

É neste contexto que pretendemos com o presente estudo, conhecer o grau de percepção quanto à auditoria financeira, nas sociedades anónimas, algumas sociedades por quotas e empresas em nome individual, existentes em São Tomé e Príncipe, por aquelas que já praticam a auditoria, e por aquelas que eventualmente ainda não praticam, e conhecer que grau de importância é dado à auditoria financeira.

Assim, colocamos de seguida a nossa pergunta de partida, conforme anteriormente referimos na nossa introdução.

A situação actual da Auditoria Financeira em São Tomé e Príncipe apresenta características que permitem perspectivar evolução no futuro?

Esta questão principal vai ser respondida através da resposta às seguintes questões:

- 1- Existem empresas que auditam as suas contas?
- 2- Há empresas que auditam voluntariamente as suas contas?
- 3- Existem preocupações relacionadas com a fiabilidade da informação?
- 4- Os responsáveis das empresas reconhecem vantagens na existência de auditoria financeira?

De salientar que existem alguns gabinetes de auditores são-tomenses, no entanto, não se dedicam exclusivamente à auditoria, por esta ser uma actividade com prática reduzida em empresas privadas, dada a pouca separação entre a propriedade e a gestão, reduzindo o efeito da teoria de agência e, por esta via, reduzir a necessidade mais imediata de auditoria.

Assim, na maioria dos casos a auditoria financeira está adstrita à participação das Sociedades de Auditores Internacionais, principalmente no que respeita aos projectos e a determinadas filiais de empresas multinacionais. À semelhança, os fundos do petróleo, que não obstante a auditoria pelo TC, também lhes é solicitada auditoria externa e independente, esta é realizada por uma empresa internacional de auditoria (nº 1. do artigo 14.º, Lei n.º 8/2004, de 30 de Dezembro).

3.2 – Metodologia da recolha de dados e sua análise

O instrumento de recolha de dados, selecção e caracterização da amostra, processo de recolha de dados e modelo de análise de dados, serão abordados neste ponto.

Ressaltamos que após o processo de recolha de dados, a análise de dados foi efectuada através do *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) e o *Microsoft Excel*.

3.2.1 - Instrumentos de recolha de dados

O instrumento utilizado na recolha de dados foi o inquérito por questionário às empresas.

O motivo da escolha dessa metodologia está relacionado com o objectivo que se pretende alcançar com o estudo. Consideramos, assim, a metodologia inquérito por questionário, como uma das metodologias de investigação que permite a formulação de inúmeras perguntas aos inquiridos.

O inquérito por questionário (cf. Anexo V, pp. 85-87) é composto essencialmente por duas partes: a primeira, pela caracterização da amostra e a segunda, pela situação da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

Atinentes à primeira parte foram colocadas seis questões: uma mista e cinco fechadas. A única pergunta mista recaiu sobre a forma de constituição jurídica da empresa: Empresa em Nome Individual (ENI); Sociedade Anónima de Responsabilidade Limitada (SARL); Sociedade por Quotas (Lda.); Sociedades Anónimas (SA), e Outras (especificar). Nesta última pretendemos cobrir situações, como sejam: as *Holdings* e os *Trusts*; os Acordos e Concentrações Horizontais; as *Incorporated Joint Ventures*; os Contractos de *Franchising* ou de Franquia; as Sociedades de Locação Financeira ou *Leasing*; as Empresas de Profissionais Liberais; os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE); as Sociedades Gestoras de Empresas (SGE); as Sociedades Gestoras Judiciais e Sociedades de Liquidação Judiciais, e as Sociedades de Garantia Mútua.

Quanto às perguntas fechadas foram as seguintes: distribuição do capital social da empresa; grupo económico; número de trabalhadores; volume anual de negócios (valor em

1 000 STD, indicado em moeda São-tomense Mil Dobras), que adiante será convertido em milhares de euros.

- Até STD 100.000 o correspondente a € 4,08163;
- De STD 100.000 a STD 5000.000, o equivalente a € 4,08163 a € 20,40816, respectivamente;
- De STD 500.000 a STD 1.000.000, aproximadamente € 20,40816 a € 40,81633, respectivamente;
- Mais STD 1.000.000, correspondente e superior a €40,81633.

E o principal ramo de actividade a que pertence.

Terminada a apresentação da primeira parte do questionário, para melhor organização passamos à segunda parte que se destina a conhecer a situação actual da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe e as percepções dos inquiridos quanto à importância daquela.

Quanto à segunda parte foram colocadas essencialmente dez questões principais, e outras quatro complementares, totalizando 14 questões (oito com perguntas fechadas; cinco com perguntas mistas, uma questão com oito factores a ponderar na escala de *Likert* de 1 a 5: nada importante; pouco importante; importante; muito importante e extremamente importante).

Relativamente às perguntas fechadas destacam-se as seguintes: Grupo de Contabilidade Financeira a que pertence para efeito de tributação; utilização do *software* de contabilidade; órgão de Fiscalização existente; Sistema de Controlo Interno; Departamento de Auditoria Interna; as contas da empresa são auditadas anualmente; a auditoria às contas é efectuada: voluntária ou por imposição e no relatório e contas é incluído o Relatório de Auditoria.

As perguntas mistas foram as seguintes: para além dos mapas anexos obrigatórios na prestação de contas à Direcção dos Impostos, elaboram anexos facultativos; que informações são disponibilizadas aos utentes da informação financeira; para além do órgão

de Fiscalização existe outro (ex. Comité de Auditoria); motivo para realização de auditoria financeira voluntariamente ou por imposição.

E as questões relacionadas à escala de *Likert* incidiram sobre oito factores que contribuem para o grau de importância da auditoria financeira: credibilidade da informação financeira; prestação de contas aos accionistas ou sócios; obtenção do crédito junto ao banco; entrada de novos accionistas ou sócios; menor custo de capital; melhores controlos e operações mais eficientes; desincentivos a ineficiência e a fraudes e o acesso ao mercado de capitais.

Finalizada a exposição da segunda e última parte do questionário, salientamos que o mesmo foi elaborado com o cuidado de reduzir ao menor número possível de perguntas tornando-o, assim, mais objectivo e reduzindo o esforço aos inquiridos.

3.2.2 – Selecção, caracterização e processo de recolha da amostra

Tivemos conhecimento através da Conservatória do Registo Comercial que de 2005 a 2009 foram criadas 22 sociedades anónimas e no período homólogo, 585 sociedades por quotas. Contudo, não pudemos apurar qual o número exacto das empresas privadas existentes, após 1975, o ano da independência de São Tomé e Príncipe, nem as existentes à data da realização do inquérito.

A amostra das empresas foi obtida através da lista telefónica de São Tomé e Príncipe, pela não actualização ou disponibilização de dados pelos serviços competentes.

Assim sendo, no inquérito realizado entre os meses de Agosto e Outubro de 2010, foram inquiridas 32 sociedades: oito empresas em nome individual (ENI), quatro sociedades anónimas de responsabilidade limitada (SARL), 17 sociedades por quotas (Lda.), e três sociedades anónimas (SA).

Saliente-se que os inquéritos foram entregues pessoalmente aos responsáveis pela área financeira/gerentes de diversas empresas privadas em São Tomé e Príncipe. Posteriormente, após o preenchimento, os mesmos foram recolhidos, mediante solicitação prévia ao inquirido.

Embora a recolha tivesse sido efectuada pessoalmente, o inquérito foi preenchido de forma anónima e foi garantida a confidencialidade dos dados. Contudo, em diversas situações, muitos dos responsáveis recusaram preencher o inquérito, não obstante, serem informados que se destinava apenas a fins académicos. Razão pela qual o número de respondentes resultou reduzido.

3.3 - Resultados do inquérito

Os resultados do inquérito vão ser apresentados em dois grupos principais, atendendo ao próprio inquérito. Desta forma apresentamos em primeiro lugar os resultados relativos à caracterização da amostra (correspondente à primeira parte do inquérito). De seguida apresentamos as características e percepções dos inquiridos no que respeita à auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

3.3.1 – Caracterização da amostra

Do que já referimos, constatamos que em termos proporcionais em São Tomé e Príncipe, há mais sociedades por quotas comparativamente às sociedades anónimas.

Assim, no que respeita aos tipos de entidades que constituem a nossa amostra, tal como podemos visualizar no gráfico 1, concluímos que foram inquiridas 25% de empresas em nome individual (ENI); 13% de sociedades anónimas de responsabilidade limitada (SARL); 53% de sociedades por quotas (Lda.); e 9% de sociedades anónimas (SA).

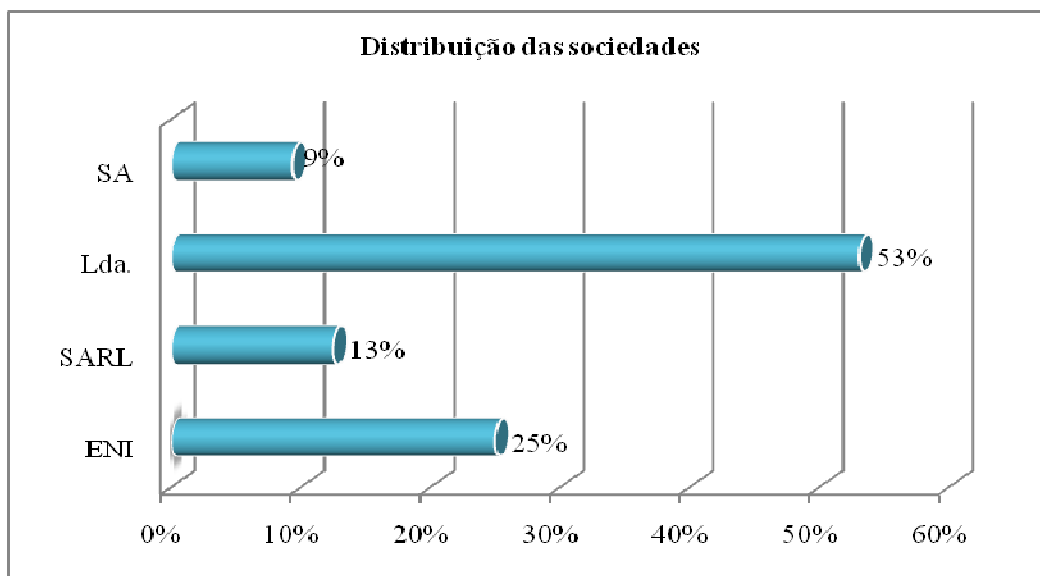


Gráfico 1: Distribuição das sociedades (Fonte: Elaboração Própria)

O gráfico 2 representa a distribuição das sociedades inquiridas por ramos de actividade. As empresas em nome individual e por quotas são compostas pelos diferentes tipos de sectores de actividade, ao contrário das sociedades anónimas de responsabilidade limitada e as sociedades anónimas que pertencem aos ramos do comércio e de serviços.

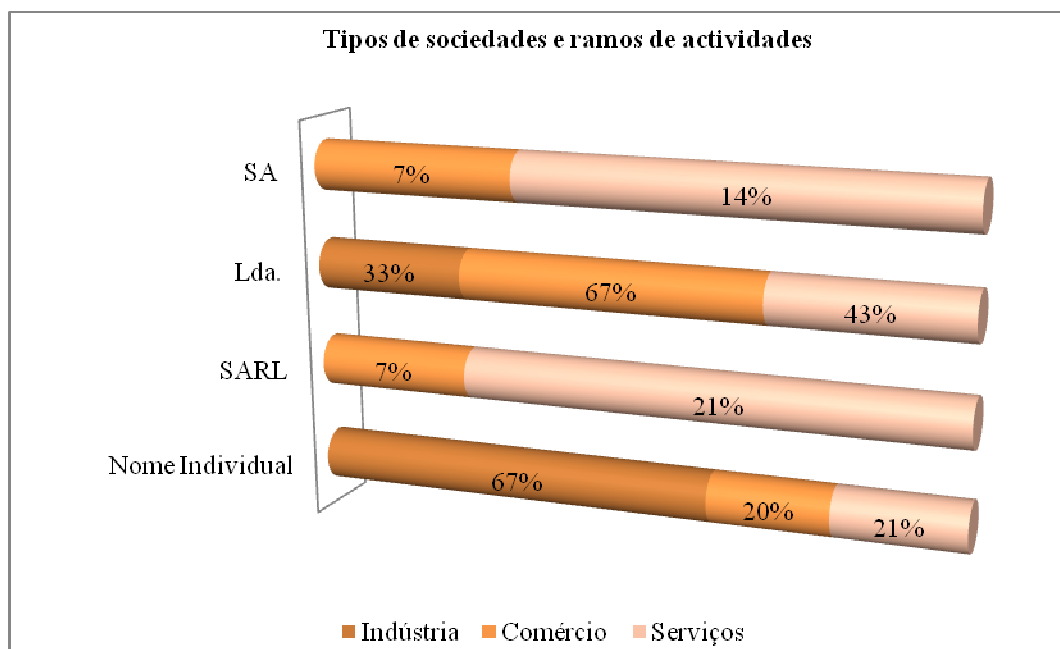


Gráfico 2: Tipos de sociedades e ramos de actividades (Fonte: Elaboração Própria)

Relativamente à distribuição do capital social, considerando capital privado, público ou estrangeiro, o Estado detém a participação directa em duas empresas com a percentagem de 16% e 30%, respectivamente. Enquanto o privado nacional detém a participação directa em três sociedades, com a variação percentual de 6% a 15%, e é proprietário de 22 empresas. Concernente ao capital estrangeiro, existe participação directa em quatro sociedades com a variação percentual de 70% a 90%, e é proprietário de cinco sociedades.

Quanto a pertencerem ou não a um grupo económico, das 32 empresas inquiridas, apenas uma é empresa mãe e seis delas são filiais de grupos económicos, 23 delas não pertencem a nenhum grupo económico e as restantes (duas) não responderam.

Em relação ao número de funcionários, a nossa amostra compõem-se de 53% de empresas que se encontraram no intervalo de 10 a 50 trabalhadores (micros), 25% de empresas com mais de 50 trabalhadores (pequenas) e 22% no intervalo inferior a 10 trabalhadores (médias). Em nenhuma das empresas inquiridas, houve presença no intervalo superior a 250 trabalhadores (grandes).

Relativamente ao volume de negócios, nenhuma das sociedades apresentou valor inferior a € 4,08163, por conseguinte 72% das empresas tinham o volume de negócios superior a € 40,8163, 16% com o volume de negócios entre € 20,40816 a € 40,81633, e 12% no intervalo de € 4,08163 a € 20,81633 (valores em milhares de euros).

Relativamente ao principal ramo de actividade, foram encontrados os seguintes: 47% de empresas no ramo de comércio, 44% no ramo de serviços e 9% no ramo de indústria.

Após o término da primeira parte, cujos quadros de apoio são os numerados de 1 a 9 do Anexo VI, relacionada com a caracterização da amostra, irá analisar-se a segunda parte, a auditoria financeira em São Tomé e Príncipe.

3.3.2 – Situação actual da auditoria em São Tomé e Príncipe

Um dos aspectos que foram questionados referiu-se ao grupo de contabilidade (1 ou 2) a que as entidades pertenciam em termos de tributação, uma vez que essa informação nos permite saber se são obrigadas a ter contabilidade organizada ou não (Lei nº 16/2008).

Desta informação resultou que a grande maioria, 94% das empresas, são pertencentes ao Grupo 1 - Contabilidade Organizada e apenas 6% pertencem ao Grupo 2 – Escrituração Simplificada.

Relativamente à utilização de *software* de contabilidade, em 84% das sociedades utilizam *software* enquanto que 16% não utilizam.

A questão seguinte permite-nos conhecer em que medida as empresas inquiridas prestavam informações adicionais para além das que estão obrigadas. E, neste caso, os resultados foram os seguintes: em 28% das sociedades utilizam anexos facultativos; em 66% das sociedades não utilizam, e 6% das sociedades não respondem.

Nesta questão pedia-se que, em caso afirmativo, fosse referido quais os anexos adicionais que eram utilizados, constatou-se que em 91% das sociedades não definiram os respectivos nomes, apenas em 9% das sociedades os definiram, conforme se indica: Diversos mapas inerentes às exigências da actividade supervisora de seguros (Banco Central de São Tomé e Príncipe) e fluxos de caixa.

Atinentes às informações disponibilizadas aos utentes da informação financeira foram obtidos os seguintes resultados:

- 62% das sociedades disponibilizam os seus Relatório de Gestão;
- 50% realizam a certificação legal das contas/relatório de auditoria;
- 9% incluem nos seus relatórios o parecer do órgão fiscal, e
- Quanto à disponibilização de outro tipo de informação aos utentes não existiu em nenhuma das sociedades.

O quadro 6 ilustra os resultados obtidos quanto aos órgãos de fiscalização e de controlo.

Descrição	Sim	Não	Ignorado
Órgãos de fiscalização	53% a)	-	47%
Outros órgãos de Fiscalização	15%	41%	44%
Sistema de Controlo Interno	72%	22%	6%
Departamento de Auditoria Interna	44%	50%	6%
Auditoria Anual	53%	38%	9%

a) 34% Conselho Fiscal e 19% Fiscal Único.

Quadro 6: Órgãos de fiscalização e de controlo (Fonte: Elaboração Própria)

Assim, concernentes aos órgãos de fiscalização foram indicados os seguintes: 19% possuem Conselho Fiscal; 34% Fiscal Único e as restantes (47% das sociedades) não responderam.

Em resposta à questão sobre a existência de um outro órgão de fiscalização, como por exemplo, um Comité de Auditoria, apenas 15% apresentaram outro órgão de fiscalização, 41% responderam negativamente e 44% ignoraram a questão.

Relativamente aos nomes de outros órgãos indicados foram os seguintes: 6% apresentaram auditoria interna e 3% *Credit Guarantee Insurance Corporation (CGIC) – Afrique*, isto é, nenhuma faz referência ao Comité de Auditoria.

Deste modo, e atendendo a que a nossa amostra é composta por 22% de sociedades anónimas (incluindo as de responsabilidade limitada), na realidade de São Tomé e Príncipe, ainda não é muito comum, a existência de órgãos como sejam os Comités de Auditoria. Este facto se, por um lado, pode estar associado a um fraco desenvolvimento das necessidades de fiabilidade das empresas, por outro também contribui para reduzir essa fiabilidade. Atente-se às conclusões obtidas por Alleyne, Howard e Greenidge (2006) quanto à importância que os comités de auditoria têm para as sociedades anónimas, garantindo a devida fiscalização e proporcionando aos investidores confiança no relato financeiro. Acresce que também Alleyne e Devonish (2006) referem que a independência dos auditores melhorou com a existência dos comités de auditoria.

Um dos aspectos relevante na auditoria é a existência de um sistema de controlo interno, que permita aumentar a fiabilidade da informação produzida pela empresa e dessa forma reduzindo a probabilidade de existência de erros. Assim, concluiu-se que na nossa amostra

existe sistema de controlo interno em 72% das sociedades, contra 22% que não dispõem deste sistema, sendo que 6% ignoraram a questão.

O departamento de auditoria interna representa, de igual forma, um aspecto de extrema importância para as empresas e para a fiabilidade da informação, logo, para a auditoria financeira. Assim, constatou-se que este departamento existe em 44% das entidades inquiridas, contra 50% que afirmam não possuir esse departamento. Mais uma vez, alguns dos inquiridos (6%) não responderam.

Estes dois aspectos contribuem para a fiabilidade da informação, sendo que podemos dizer que a existência do sistema de controlo interno se verifica para a grande maioria das sociedades inquiridas o que representa uma preocupação considerável em manter um nível de segurança razoável na informação obtida, processada e mantida pela empresa. Este aspecto positivo é reforçado com a existência de departamento de auditoria interna em perto de metade das empresas inquiridas. São elementos que contribuem para que possamos responder afirmativamente à questão número 3 (Existem preocupações relacionadas com a fiabilidade da informação?).

No que respeita à informação sobre se as contas da empresa são auditadas anualmente, no cômputo geral a maioria, 53% das sociedades, foram auditadas, 38% não foram auditadas e 9% não responderam (gráfico 3). São esses elementos que ajudam a que possamos responder afirmativamente à questão número 1 (Existem empresas que auditam as suas contas?).

Pela relevância do assunto em análise, o gráfico 3 demonstra a realização de auditoria anual às empresas inquiridas.

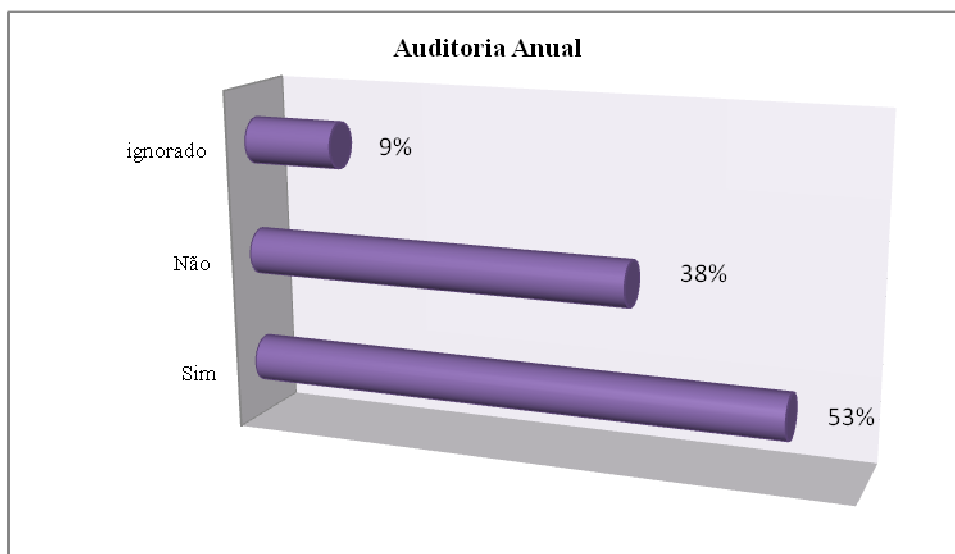


Gráfico 3: Auditoria anual (Fonte: Elaboração Própria)

Os dados do gráfico 4 mostram a análise cruzada da questão relativa à auditoria às contas da empresa e o sector de actividade.

Assim, no cômputo geral das empresas que sujeitam as suas contas à auditoria (sim), 59% pertencem ao ramo de serviços, 35% ao ramo de comércio e 6% ao ramo de indústria.

As empresas que não sujeitam as suas contas à auditoria, subdividem-se da seguinte forma: 58% pertencem ao ramo de comércio, 25% ao ramo de serviços e 17% ao ramo de indústria.

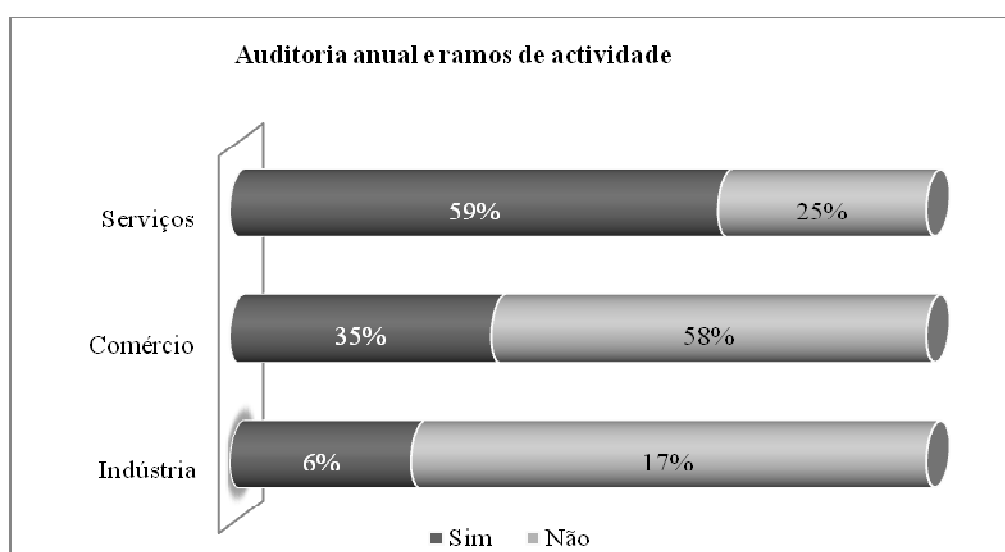


Gráfico 4: Auditoria às contas da empresa em função dos ramos de actividade (Fonte: Elaboração Própria)

Nas empresas que auditam as suas contas, 50% afirmam que o fazem voluntariamente, enquanto que apenas 31% afirmam que é por imposição. Relativamente a esta questão também obtivemos 19% de não respostas. São esses elementos que contribuem para que possamos responder afirmativamente à questão número 2 (Há empresas que auditam voluntariamente as suas contas?).

O gráfico 5, representa a distribuição das empresas que realizam auditoria voluntariamente e auditoria por imposição, de acordo com o sector de actividade. Assim, quanto à auditoria realizada voluntariamente temos que: 56% pertencem ao ramo de serviços; 38% ao ramo de comércio e 6% ao ramo de indústria. E, relativamente à auditoria por imposição a distribuição temos: 50% pertencem ao ramo de comércio; 40% ao ramo de serviços e 10% ao ramo de indústria.

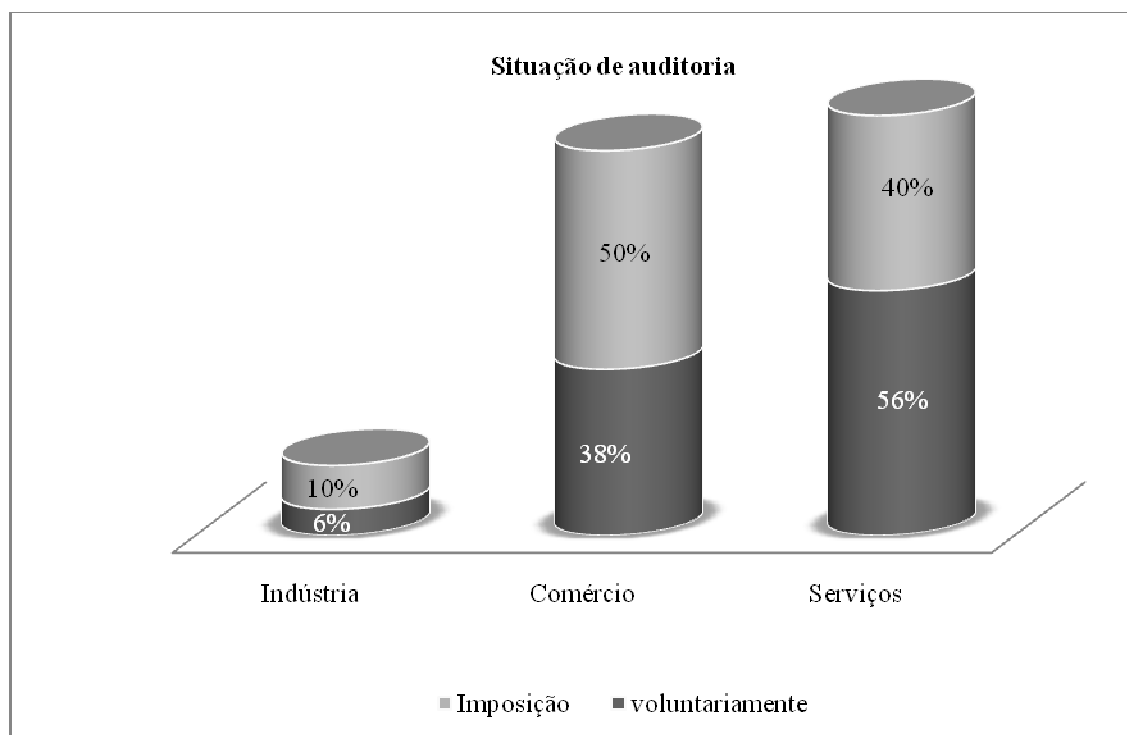


Gráfico 5: Situação de auditoria voluntária e por imposição em ramos de actividade (Fonte: Elaboração Própria)

A questão relativa à realização de auditoria voluntariamente, apresentava uma questão aberta com o objectivo de se saber quais as razões subjacentes a esse facto. Os motivos apresentados pelos inquiridos foram os seguintes: “*Certificar informação financeira, Controlo interno; fornecer maior credibilidade da informação financeira; fornecimento de informações credíveis; interesse dos sócios; para controlo financeiro da empresa; para*

melhor eficiência da empresa; para o melhor funcionamento e garantir o controlo e operações eficientes da empresa; para organização e controlo; para saber se está tudo em ordem; para ter melhor noção do estado da empresa; posição financeira; transparência; validação de contas para o Conselho de Administração.”

Quanto à origem da imposição os resultados obtidos foram os seguintes:

- Obrigação legal, em 25% das sociedades;
- A imposição estatutária, em 3% das sociedades;
- Por força da empresa mãe foi constatada em 9% das sociedades, e
- A imposição contratual e outra forma de imposição não foram referidas por nenhuma das sociedades inquiridas.

Relativamente à inclusão no relatório e contas do Relatório de Auditoria, constatamos que 41% das sociedades incluíram, contra 37% que não incluíram. Obtivemos uma taxa de 22% de não respostas, por aquelas sociedades não auditadas e por aquelas que ignoraram a sua situação de auditoria anual.

Por último, pedia-se aos inquiridos que indicassem, mediante uma escala de *Likert*, o grau de importância da auditoria financeira para cada um dos seguintes factores: credibilidade da informação financeira, prestação de contas aos accionistas ou sócios, obtenção de crédito junto do banco, entrada de novos accionistas ou sócios, menor custo do capital, melhores controlos e operações mais eficientes, desincentivos a ineficiência e fraudes e acesso ao mercado de capitais. Os resultados obtidos estão traduzidos no quadro 7.

Importância da auditoria financeira	Frequência absoluta					Frequência relativa					Média	Moda
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Credibilidade da informação financeira			2	13	16			6%	41%	50%	4,45	5
2. Prestação de contas aos accionistas/sócios	2		5	11	11	6%		16%	34%	34%	4,00	4 a)
3. Obtenção de crédito junto do banco	1	1	13	7	8	3%	3%	41%	22%	25%	3,67	3
4. Entrada de novos accionistas/sócios	3	3	7	8	7	9%	9%	22%	25%	22%	3,46	4
5. Menor custo de capital	3	6	6	4	4	9%	19%	19%	13%	13%	3,00	2 a)
6. Melhores controlos e operações mais eficientes	1	2	3	11	14	3%	6%	9%	34%	44%	4,13	5
7. Desincentivos a ineficiência e fraudes	1	2	1	11	15	3%	6%	3%	34%	47%	4,23	5
8. Acesso ao mercado de capitais	3	6	3	5	11	9%	19%	9%	16%	34%	3,54	5

a) Existem múltiplas modas. É apresentado o menor valor.

Quadro 7: Grau de importância da auditoria financeira (Fonte: Elaboração Própria)

Como podemos observar no quadro 7, todos os factores apresentados são considerados pelo menos importantes (grau 3) pelos inquiridos. Contudo, podemos encontrar alguns factores que foram considerados em média mais importantes do que outros. Assim, os factores que apresentaram uma média superior a 4, isto é, o grau de muito importante e, simultaneamente uma moda de 5, grau máximo, foram: credibilidade da informação financeira; desincentivos a ineficiência e a fraude; melhores controlos e operações mais eficientes. Desta forma reforçamos a importância da credibilidade da informação e constatamos que os nossos inquiridos também relacionam o interesse da auditoria para a prevenção da fraude. Esta conclusão poderá indiciar que em São Tomé e Príncipe, também pode prevalecer a ideia de que a responsabilidade do auditor é de desvendar fraudes, tal como no estudo de Alleyne e Howard (2005).

Por conseguinte, os factores como: obtenção de crédito junto ao banco; acesso ao mercado de capital; entrada de novos accionistas ou sócios apresentam grau de importância acima da média e uma moda de 3 ou 4, situando-se, portanto, no grau de importante.

O factor menor custo de capital, é o único que se situou na média e, portanto, é o que foi considerando de menor importância para a auditoria financeira.

Os elementos anteriormente referidos contribuem para que possamos responder afirmativamente a questão número 4 (Os responsáveis das empresas reconhecem vantagens na existência de auditoria financeira?).

Os resultados obtidos no inquérito podem ser consultados no output do SPSS nos quadros 10 a 43 do Anexo VI.

3.3.3 – Limitações ao estudo

A primeira limitação do estudo é o facto de não se conhecer no cômputo geral, o número das sociedades anónimas e sociedades por quotas à data da investigação.

Assim, foram seleccionadas através da lista telefónica 55 sociedades, compreendendo: 30 sociedades anónimas e 25 sociedades por quotas.

Contudo, na conclusão dos inquéritos obtivemos uma amostra de 32 sociedades, com apenas sete sociedades anónimas. Este facto, pode colocar em causa a representatividade da amostra.

Ainda, quanto à não devolução dos questionários pelos responsáveis, alegando que, os dados das empresas não podiam ser divulgados, não obstante o anonimato, considerando-o como um sinal de ameaça ao negócio, entendemos que se trata de um factor negativo e limitador do âmbito do estudo.

Consideramos que a prevalência desta cultura, proporciona fraco desenvolvimento, por não se conseguir apurar “*in loco*”, que preocupações têm as empresas quanto ao papel da auditoria financeira.

CONCLUSÕES

A economia de São Tomé e Príncipe continua a apresentar características de reduzido desenvolvimento, com um tecido empresarial constituído por uma maioria de pequenas empresas conjuntamente com algumas grandes empresas multinacionais ou públicas em sectores estratégicos. Deste modo, a auditoria tem vindo a ser introduzida na realidade são-tomense via entidades estatais ou via empresas de auditoria internacionais. Do que analisámos no que respeita à auditoria ao sector público, foi notado algum progresso, no âmbito da fiscalização das contas do Estado, com a criação de diversos pacotes legislativos.

Atinentes à auditoria no sector privado, em boa verdade, consideramos que houve uma estagnação do seu desenvolvimento, após a promulgação da legislação para o exercício da profissão de auditor. Consequentemente, a auditoria financeira encontra-se na sua fase embrionária, não obstante a data da criação em 1994.

No que concerne à auditoria aos projectos realizados pelo Programa das Nações Unidas, acreditamos estarem a corresponder às exigências previstas no Manual de Execução Nacional, condição fundamental para o desbloqueamento de verba.

Acerca das normas de auditoria praticadas, temos a sublinhar o seguinte: no sector público são aplicadas as Normas das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria (INTOSAI) e no sector privado e os projectos, as normas da *International Standard Auditing* (ISA) da *International Federation of Accountants* (IFAC). Aos projectos são aplicadas as normas de auditoria com alguma especificidade.

A realização de auditoria nos sectores em análise vem em prol do desenvolvimento do país, em melhoria das condições da população, obrigando à prestação de contas, uma condição “*Sine qua non*” no exercício de qualquer actividade.

Os governantes no termo do mandato devem submeter o relatório de execução das suas actividades ao TC para averiguação, sobretudo com a institucionalização da Contabilidade Pública que veio consolidar o Sistema Administrativo e Financeiro do Estado.

Para o caso das empresas do sector privado quando auditadas, e em situações de incumprimento de obrigações fiscais, o auditor deve comunicar às Finanças para os devidos efeitos.

Relativamente à prática da profissão de auditoria financeira em São Tomé e Príncipe comparando com Portugal, esta última encontra-se mais avançada por se integrar na UE e acompanhar a evolução da auditoria ao nível internacional.

Em São Tomé e Príncipe, há necessidade da reforma da lei que deu origem ao exercício da auditoria financeira e, consequente, à institucionalização da profissão.

Por conseguinte, consideramos que, desde a criação da legislação para o exercício da auditoria financeira até ao momento, não surgiram alterações para o acompanhamento da evolução a nível internacional e adaptação à nova realidade.

No que respeita à actualização da lei existente quanto à obrigatoriedade de auditar as contas das sociedades, deverão ser conjugados os três aspectos essenciais: o volume anual de negócios, o total de activo e do número de trabalhadores existentes, e não apenas o primeiro aspecto, conforme estabelecido na legislação são-tomense. Adicionalmente, entendemos que um dos aspectos fundamentais é o acompanhamento do cumprimento da obrigatoriedade por parte das sociedades que estão sujeitas a auditoria e, consequente, a divulgação nos sítios apropriados das informações financeiras acompanhados dos relatórios de auditoria, quando a isso estão obrigadas.

Constatamos através da análise de alguns estudos realizados noutros países insulares, que existem vantagens para São Tomé e Príncipe no desenvolvimento da auditoria financeira, até para que seja possível tirar partido em pleno das perspectivas de crescimento que se avizinham para este país.

Todavia, para São Tomé e Príncipe atingir estádios desejáveis de desenvolvimento de auditoria financeira, à semelhança daqueles países, antigas colónias do Reino Unido, deverá acompanhar as mudanças que ocorrem em Portugal, um dos principais parceiro de desenvolvimento e membro da UE.

Com o estudo empírico realizado às empresas são-tomense, apreendemos sobre a prática de auditoria financeira e a importância que esta apresenta para os empresários.

Em resposta às quatro questões colocadas sobre as conclusões do estudo empírico, e relacionadas com a nossa pergunta de partida, todas foram respondidas de forma positiva, como se segue:

- 1) 53% das empresas inquiridas auditam anualmente as suas contas.
- 2) 50% das empresas que auditam as suas contas fazem-no voluntariamente.
- 3) 50% das empresas inquiridas, consideraram a auditoria como factor extremamente importante para a credibilidade da informação financeira.
- 4) Os responsáveis/gerentes das empresas inquiridas reconhecem vantagens na existência de auditoria financeira, nomeadamente, no que se refere a: credibilidade da informação financeira, melhores controlos e operações mais eficientes, e desincentivos a ineficiência e a fraudes.

Contudo, constatámos não existir, em nenhuma das empresas inquirida, o comité de auditoria, que como vimos, é um órgão de fiscalização que se apresenta de grande importância nas sociedades anónimas, que de acordo com Alleyne, Howard e Greenidge (2006) garante a devida fiscalização e proporciona confiança no relato financeiro aos investidores. E de acordo com Alleyne e Devonish (2006) melhora a independência dos auditores.

No que respeita às empresas geridas pelos proprietários, designadas em nome individual (ENI), apesar de não serem sociedades anónimas, 88% delas realizam auditorias anuais às suas contas o que vem ao encontro da conclusão de Baladacchino e Tabone (2003), quanto à importância destas para proprietários-gerentes.

Na nossa investigação constatámos que 58% das empresas do ramo do comércio, não realizam auditoria anual às suas contas, e por conseguinte têm volume de negócio superior ao estipulado por lei. Num estudo realizado por Flannery (2010), este deduz o seguinte: a auditoria é planeada permitindo que o auditor forme uma opinião sobre se as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada da sociedade, em

termos de perdas ou ganhos, e estado do negócio num determinado período, produzindo assim, outros benefícios à sociedade, que no caso das empresas são-tomenses não são aproveitados, por não realizarem auditorias.

Com o resultado do estudo empírico, em particular da importância atribuída à auditoria financeira, mormente para a credibilidade da informação e para a prevenção da fraude, pode prevalecer a ideia de que a responsabilidade do auditor é de desvendar fraudes, tal como no estudo de Alleyne e Howard (2005).

As conclusões anteriormente referidas, abrem perspectivas futuras no âmbito da auditoria financeira. Assim, estes resultados permitem-nos concluir que existem condições em São Tomé e Príncipe para o desenvolvimento da Auditoria Financeira, podendo ser respondida positivamente à nossa questão de investigação principal: A situação actual da Auditoria Financeira em São Tomé e Príncipe apresenta características que permitem perspectivar evolução no futuro?

Conforme referimos inicialmente, quanto à organização interna e às regras deontológicas da competência das associações profissionais, conclui-se que se trata de auto-regulação da profissão, designadas de *self-regulation*, a mais adequada aos países em desenvolvimento. Assim, em termos de perspectivas, deverão ser arquitectadas estruturas, pelos profissionais, para a regulamentação da profissão. Adicionalmente, será necessária a supervisão pública da profissão.

Pois, a regulamentação da profissão e a supervisão pública, visará a criação dos seguintes órgãos: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e Conselho Nacional Superior de Auditoria (CNSA). Estes órgãos, ainda inexistentes, num futuro próximo poderão ter um papel preponderante na profissão.

Enumerando, dentro das perspectivas, salientamos a necessidade, após a criação da OROC, da filiação no organismo internacional de auditoria – IFAC, à semelhança do que acontece nos outros países.

Atente-se, um passo deverá ser dado, tornando a prática de divulgação da informação financeira como um factor preponderante para o desenvolvimento da economia São-tomense, actualmente, com perspectivas de vir a extrair petróleo na zona de exploração

conjunta Nigéria - São Tomé e Príncipe, a construção de um porto de águas profundas e a criação das zonas francas. Por conseguinte, estes desenvolvimentos económicos poderão ser mais lentos ou preteridos por outros pelo facto do país oferecer reduzidas garantias de fiabilidade da informação, afastando, por esta via, o investimento estrangeiro necessário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alleyne, P. e Howard, M. (2005), An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados, *Managerial Auditing, Journal*, Vol. 20 (3) pp. 284-298.

Alleyne, P. e Devonish, D. (2006), Perceptions of auditor independence in Barbados, *Managerial Auditing, Journal*, Vol. 20 (3) pp. 621-635.

Alleyne, P., Greenidge, D. e Howard, M. (2006), The role of audit committees in Barbados, *Corporate Governance*, Vol. 6 (5) pp. 567-581.

Andrikopoulos, A. e Diakidis, N. (2007), *Financial reporting practices on the internet: The case of companies listed in the Cyprus Stock Exchange*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=999183, 14 de Junho de 2010, pp. 1-22.

Associação de Secretários Gerais dos Parlamentos de Língua Portuguesa (ASGPLP, 2007), *Sumário das Legislações Publicadas nos Diários da República 1975-2007*. Disponível em http://www.asg-plp.org/upload/cadernos_tematicos/doc_139.pdf, de 15 de Março de 2010, pp. 1-86.

Baldacchino, P. e Desira, J (2005), Juros' and self-perceptions of statutory auditors in Malta, *Managerial Auditing, Journal*, Vol. 20 (7) pp. 691-706.

Baldacchino, P. e Farrugia, K. (2005), Qualified audit opinions in Malta, *Managerial Auditing, Journal*, Vol. 20 (8) pp. 823-843.

Baldacchino, P. e Magri, J. (2004), Factors contributing to auditor-change decisions in Malta, *Managerial Auditing, Journal*, Vol. 19 (7) pp. 956-968.

Baldacchino, P. e Tabone, N. (2003), The statutory audit of owner-managed companies in Malta, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 (5), pp. 387-398.

Boyton, W. e Johnson, R. (2006), *Modern Auditing, Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. Eight editions, John Wiley & Sons, Inc.

Boyton, W., Johnson, R. e Kell, W. (2002), *Auditoria*, Editora Atlas.

Caixa Geral de Depósitos – SGE Mediateca (2006), *São Tomé e Príncipe Olhar o Futuro*, 1ª edição, impressão e acabamento: NEOGRIFO – Artes Gráficas, Lda

Canniffe, M. (2005), *Sun, sea and long hours for one young Irish Chartered Accountant in Barbados*. Disponível em <http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&hid=13&sid=77b86464-2108-458f-80e8-07a3b94eda71%40sessionmgr12>, 14 de Junho de 2010, pp. 100-102.

Central Intelligence Agency (CIA – Barbados, 2011), *Área e População*, Disponível em <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/bb.html>, 02 de Fevereiro de 2011.

Central Intelligence Agency (CIA – Chipre, 2011), *Área e População*, Disponível em <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/cy.html>, 02 de Fevereiro de 2011.

Central Intelligence Agency (CIA – Irlanda, 2011), *Área e População*, Disponível em <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/ei.html>, 02 de Fevereiro de 2011.

Central Intelligence Agency (CIA – Malta, 2011), *Área e População*, Disponível em <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/mt.html>, 02 de Fevereiro de 2011.

Central Intelligence Agency (CIA – São Tomé e Príncipe, 2011), *Economia, Produto Interno Bruto*, Disponível em <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/tp.html> 02 Fevereiro de 2011.

Costa, C. (2007), Auditoria Financeira teoria & prática, 8ª edição, editora Rei dos Livros.

DR (1991). Lei 8/91, de 11 de Novembro de 1991 – Lei Base do Sistema Judiciário. Disponível em http://www.stj.st/download/lei_base_do_sistema_judiciario.pdf, de 8 de Março de 2010, pp. 1-21.

DR (1992). Lei 9/92, de 3 de Agosto de 1992 – Lei das Instituições Financeiras, Disponível em http://www.bcstp.st/Legislacoes/Lei_Instituicao_Fin.pdf, de 8 de Março de 2010, pp. 1-14.

DR (1993). Lei nº 5/93, de 3 de Julho de 1993 – Autorização ao Governo para Legislar sobre Matéria Fiscal. Diário da República. Nº 11 de 10 de Agosto de 1993, pp. 167-168.

DR (1994). Decreto-Lei nº 16/94, de 18 de Março de 1994 - Adota o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas e das Obrigações na Matéria Contabilística. Diário da República nº 7 de 30 de Junho de 1994, pp. 81-85.

DR (1994). Decreto-Lei nº 17/94, de 20 de Maio de 1994 - Organiza as Profissões Liberais de Revisor Oficial de Contas ou de Contabilista. Diário da República nº 7 de 30 de Junho de 1994, pp. 85-90.

DR (1998). Decreto-Lei nº 47/98, de 31 de Dezembro de 1998 – Condições de Acesso e de Exercício da Actividade Seguradora. Disponível em http://www.juristep.com/legis/Actividade_seguradora.pdf, de 8 de Março de 2010, pp. 1-44.

DR (1999). Lei nº 3/99, de 6 de Maio de 1999 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 37-41.

DR (1999). Lei nº 4/99, de 8 de Maio de 1999 – Lei relativa aos serviços de apoio de Tribunal de Contas e o respectivo quadro de pessoal. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 41-43.

DR (1999). Lei nº 5/99, de 6 de Maio de 1999 – Lei sobre Procedimentos no Tribunal de Contas. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 43-48.

DR (1999). Lei nº 6/99, de 8 de Maio de 1999 – Lei sobre Emolumentos a Cobrar pelo Tribunal de Contas. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 48-49.

DR (1999). Lei nº 7/99, de 8 de Maio de 1999 – Lei sobre a Fiscalização Prévia do Tribunal de Contas. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 50-52.

DR (1999). Lei nº 8/99, de 8 de Maio de 1999 - Lei sobre Prestação de Contas. Diário da República nº 7 de 20 de Agosto de 1999, pp. 52-53.

DR (2002). Lei nº 1/VII/2002, de 10 de Dezembro de 2002 – Lei de Alteração ao Artigo 9º da Lei nº 3/99 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas). Diário da República nº 9 de 20 de Dezembro de 2002, pp. 145-146.

DR (2003). Lei nº 9/2003, de 9 de Agosto de 2003, em alteração dos nºs 2 e 3 do artigo 1º da Lei nº 4/93 dos Serviços de Apoio ao Tribunal de Contas. Diário da República nº 11 de 14 de Agosto de 2003, pp. 182-183.

DR (2004). Lei nº 8/2004, de 30 de Dezembro de 2004 – Lei – Quadro das Receitas Petrolíferas. Disponível em http://www.juristep.com/legis/lei_receitas_petroliferas.pdf, de 19 de Novembro de 2010, pp. 1-27.

DR (2006). Decreto-Lei nº 56/2006, de 18 de Dezembro de 2006 – Define a natureza, Missão, Âmbito e Atribuições da Inspeção-Geral de Finanças. Diário da República nº 48 de 29 de Dezembro de 2006, pp. 630-642.

DR (2007). Lei nº 3/2007, de 12 de Fevereiro de 2007 – Lei sobre o Sistema Administrativo e Financeiro do Estado. Disponível em http://www.min-financas.st/pdf/do/classificador/3_2007.pdf, de 19 de Novembro de 2010, pp. 1-26.

DR (2007). Decreto nº 21/2007, de 4 de Julho de 2007 – Aprova o Regulamento do Sistema Contabilístico do Estado e Plano de Contas do Estado (PCE), publicado no D. R. nº 43 de 7 de Setembro de 2007, pp. 670-679.

DR (2008). Decreto nº 8/2008, de 30 de Maio – Aprova o Estatuto Orgânico que cria a Direcção de Contabilidade Pública, publicado no D. R. nº 21 de 7 de Maio de 2008, pp. 151-158.

DR (2008). Tribunal de Contas - Alteração ao Regulamento Interno, de 23 de Março de 2008. Diário da República nº 51 de 27 de Agosto de 2008, pp. 505-508.

DR (2008). Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro, 1ª série, Nº 226 - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA, 2008), Disponível em http://www.cnsa.pt/legislacao/dl_225_2008.pdf, de 15 de Outubro de 2010

DR (2008). Lei nº 16/2008, de 31 de Dezembro – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

DR (2009). Decreto nº 4/2009, de 10 de Março de 2009 – Imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado. Diário da República nº 12 de 18 de Maio de 2009, pp. 163-165.

Espirito Santo, A. (2008), Economia de S. Tomé e Príncipe: entre o regime do partido único e o multipartidarismo. Edições Colibre

Espirito Santo, A. (2009), S. Tomé e Príncipe. Problemas e perspectivas para o seu desenvolvimento. Edições Colibre

Flannery, K. (2010), Audit Exemption. An Option For Cost-Conscious Companies?, *Accountancy Ireland*, Vol. (42) 1 pp.14-16.

Guimarães, J. (2010), *Os primórdios da profissão de ROC (Breves Referências)*, Disponível em http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/317.pdf, 15 de Janeiro de 2011.

Gonçalves, A. e Teixeira, J. (2007), A importância da Revisão Legal das Contas das pequenas empresas, *Revista de Contabilidade e Finanças* nº 88, Jan./Mar, 4-8.

Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe (INESTP, 2010), População Estimada. Disponível em <http://www.ine.st/conjuntura.html>, de 15 de Março de 2010.

International Federation of Accountants (IFAC, 2009), International Standard on Auditing 200. Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. Disponível em <http://web.ifac.org/download/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>, de 15 de Março de 2010, pp. 71-99.

International Monetary Found (IMF, 2010), Democratic Republic of São Tomé and Príncipe: First Review Under the Three Year Arrangement Under the Extended Credit Facility Arrangement, and Request for Waivers of Performance Criteria – Staff Report; Staff Supplement; and Press Release on the Executive Board Discussion. Disponível em <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr10100.pdf>, de 31 de Agosto de 2010

McHugh, G. e Stamp, B. (1992), Auditing regulation: special section, Financial reporting in Ireland Meeting the expectations of users, *European Accounting Review*, 1992, 1, pp. 427-436.

Objectivos do Milénio para o Desenvolvimento (OMD, 2011), Objectivos do Milénio, Disponível em <http://www.objectivo2015.org/inicio/#>, de 31 de Dezembro de 2010.

Pierce, B. e Sweeney, B. (2004), Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation, *European Accounting Review*, Vol. 13 (3), pp. 415-441.

Pierce, B. e Sweeney, B. (2006), Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms, *International Journal of Auditing*, Vol. 10 pp. 19-39.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – São Tomé e Príncipe (PNUD – STP, 2008), Manual de Execução Nacional, (versão preliminar) S. Tomé, Maio de 2008, Disponível em http://www.uns.st/undp/fr/download/Manual%20NEX%20_PORT_.pdf, de 15 de Março de 2010, 1-70.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – São Tomé e Príncipe (PNUD – STP, 2010), Concurso Público, Disponível em <http://uns.st/undp/fr/aviso/Aviso%20Contas%20dos%20Projectos.pdf>, 18 de Maio de 2010.

Seibert, G. (2002), *Camaradas, Clientes e Companheiros. Colonialismo, Socialismo e Democratização de São Tomé e Príncipe*. 2ª Edição revista e actualizada, Edições Vega

Telanon (2009), *Jornal On-line – Diário Digital de São Tomé e Príncipe, Economia*, Disponível em <http://www.telanon.info/economia/2009/10/22/2055/empresa-belga-assinou-com-o-estado-sao-tomense-acordo-para-transformar-o-arquipelago-num-dos-principais-produtores-de-oleo-vegetal-de-africa-a-partir-de-2014/> de 30 de Dezembro de 2010

World Bank (WB, 2009) *São Tomé and Príncipe - Country Brief*, Disponível em http://www.lusomundoinstitute.org/WB_Sao_Tome_Principe_Country_Brief.pdf, 30 de Dezembro de 2010, pp. 1-2

MAPA 1 - SALDOS CARACTERÍSTICOS DE GESTÃO

DÉBITOS

códigos de contas		DÉBITOS		
		Exploração	Extra-exploração	Total
60/060	80. MARGEM BRUTA Custo das mercadorias vendidas SALDO : MARGEM BRUTA TOTAL			
61/061 62/062 63/063 69	81. VALOR ACRESCENTADO Matérias e fornecimentos consumidos Transportes consumidos Outros serviços consumidos Produtos e serviços recebidos de outros estabelecimentos SALDO : VALOR ACRESCENTADO TOTAL			
64/064 65/065 66/066 67/067 68/068	82. RESULTADOS DE EXPLORAÇÃO 082. E DE EXTRA-EXPLORAÇÃO Custos e perdas diversos Custos com o pessoal Impostos e taxas Juros suportados Amortizações e provisões do período SALDO CREDOR: RESULTADO DE EXPLORAÇÃO SALDO CREDOR: RESULTADO DE EXTRA-EXPLORAÇÃO TOTAL			
	84. RESULTADOS SOBRE ALIENAÇÃO DE VALORES IMOBILIZADOS Valores de entrada dos elementos alienados Despesas adicionais de alienação transferidas SALDOS CREDITORES: MAIS-VALIAS DE ALIENAÇÃO TOTAL			
	85. RESULTADO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO Resultado de exploração (transferência do saldo devedor de 82) Resultado de extra-exploração (transferência do saldo devedor de 082) Menos-valias de alienação (transferência dos saldos devedor de 84) SALDO CREDOR: RESULTADO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO (lucro) TOTAL			
	86. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO Adiantamentos provisionais (ou mínimo fiscal) Remanescente devido TOTAL			
	87. RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO A APLICAR Resultado líquido antes do imposto (transf. do saldo devedor de 85) Imposto sobre o rendimento (transferência do saldo devedor de 86) SALDO CREDOR: RESULTADO LÍQUIDO A APLICAR (lucro) TOTAL			

CRÉDITOS

códigos de contas		CRÉDITOS		
		Exploração	Extra-exploração	Total
70/070	80. MARGEM BRUTA Vendas de mercadorias TOTAL			
71/071 72/072 73 073 79	81. VALOR ACRESCENTADO MARGEM BRUTA: (transferência do saldo anterior) Produção vendida Produção armazenada Produção para a própria empresa Despesas a imobilizar ou a transferir Produtos e serviços cedidos a outros estabelecimentos TOTAL			
74/074 76/076 77/077 078	82. RESULTADOS DE EXPLORAÇÃO 082. E DE EXTRA-EXPLORAÇÃO VALOR ACRESCENTADO (transf. do saldo anterior) Proveitos e ganhos diversos Subsídios a exploração e extra-exploração Juros e dividendos obtidos Reduções das imobilizações e provisões SALDO DEVEDOR: RESULTADO DE EXPLORAÇÃO SALDO DEVEDOR: RESULTADO DE EXTRA-EXPLORAÇÃO TOTAL			
	84. RESULTADOS SOBRE ALIENAÇÃO DE VALORES IMOBILIZADOS Preço de alienação (ou indemnização) Amortizações relativas aos elementos alienados SALDOS DEVEDORES: MENOS-VALIAS DE ALIENAÇÃO TOTAL			
	85. RESULTADO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO Resultado de exploração (transferência do saldo credor de 82) Resultado de extra-exploração (transferência do saldo credor de 082) Mais valia de alienação (transferência dos saldos credores de 84) SALDO DEVEDOR: RESULTADO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO (prejuízo) TOTAL			
	86. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO Excesso pago SALDO DEVEDOR : IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO TOTAL			
	87. RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO A APLICAR Resultado líquido antes do imposto (transferência do saldo credor de 85) SALDO CREDOR : RESULTADO LÍQUIDO A APLICAR (prejuízo) TOTAL			

MAPA 2 - PASSAGEM AOS SALDOS DAS CONTAS PATRIMONIAIS

SALDOS DEVEDORES

APLICAÇÕES	códigos de contas	DESIGNAÇÃO DAS CONTAS	Saldos devedores das contas de situação no início do período	Movimentos patrimoniais do período					Saldos devedores das contas de situação no fecho do período	
				Fluxo ordinário			Fluxos extra-ordinários			
				Externos		Internos				
				Transportes dos saldos	+ Aumentos	- Diminuições	+ ou - Transferências de conta a conta	+ ou -		Saldos Transferíveis
	20	Despesas e valores incorpóreos imobilizados								
FLUXO FISICOS		IMOBILIZAÇÕES								
	LONGO PRAZO	21	Terrenos						//////////	
		22	Outras imobilizações corpóreas							
		23	Outras imobilizações corpóreas em curso							
	CURTO PRAZO		EXISTÊNCIAS							
			30	Mercadorias						
			31	Mercadorias e fornecimentos						
			33	Embalagens comerciais						
			34	Produtos semi-acabados						
			35	Produtos acabados						
		36	Produtos em curso							
	37	Trabalhos em curso								
	38	Mercadorias e materias em trânsito ou a recepcionar								
FLUXOS FINANCEIROS		OUTROS VALORES IMOBILIZADOS								
	LONGO PRAZO	24	Adiantamentos e entregas p/mobilizações em curso							
		25	Empréstimos e créditos a médio e longo prazo							
		26	Títulos imobilizados							
	CURTO PRAZO		VALORES REALIZÁVEIS A CURTO PRAZO							
			40	Fornecedores-adiantamentos e pag. p/conta						
			41	Clientes						
			42	Contas do pessoal						
			43	Estado e organismos africanos e internacionais						
			44	Sócios						
		45	Empresas interligadas e associadas							
		46	Devedores diversos							
	51	Empréstimos concedidos a menos de um ano								
	52	Títulos a curto prazo								
	54	Outras contas a receber								
		DISPONÍVEL								
		55	Cheques e cupões a receber							
		56	Bancos							
		57	Caixa							
		58	Contas de controle de adiantamentos e créditos							
	48	Contas de regularização da gestão - movimentos devedores								
TOTAIS			X	Y			O		Z	

SALDOS CREDITORES

		códigos de contas	DESIGNAÇÃO DE CONTAS	Saldos credores das contas de situação no início do período	Movimentos patrimoniais do período					Saldos credores das contas de situação no fecho do período
					Fluxo ordinário		Fluxos extra-ordinários			
					- Externos	+ Internos	+ ou - Transferências de conta a conta	+ ou -		
					Transportes dos saldos	- Diminuições	+ Aumentos			
RECURSOS	DE GESTÃO	87	RESULTADOS LÍQUIDOS							
		870	- do período (a afectar)	////////				////////		
		875	- afectação do resultado líquido do período anterior						////////	
		88	AMORTIZAÇÕES							
			Amortizações de despesas e valores incorpóreos imobilizados							
	A LONGO PRAZO		Amortização das imobilizações							
		89	PROVISÕES							
			Provisões de riscos e encargos							
			Provisões de depreciação							
			CAPITAIS PRÓPRIOS							
		10	Capital							
		11	Reservas							
		12	Resultados transitados							
		14	Subsídios de investimento							
		16	DÍVIDAS A LONGO E MÉDIO PRAZO							
	A CURTO PRAZO	17	Empréstimos por obrigações							
			Outros empréstimos e dívidas a longo e médio prazo							
			DÍVIDAS A CURTO PRAZO							
		40	Fornecedores							
		41	Clientes - adiantamentos e entregas recebidas							
		42	Pessoal							
		43	Estado e organismos africanos e internacionais							
		44	Sócios							
45		Empresas interligadas e empresas associadas								
46		Credores diversos								
50		Empréstimos obtidos a menos de um ano								
53		Letras a pagar								
56		Banco - adiantamentos recebidos a menos de um ano (saldos credores)								
47		Contas de regularização da gestão - movimentos credores								
TOTAIS				X	Y			O	Z	

MAPA 3 - BALANÇO (SITUAÇÃO PATRIMONIAL)

ACTIVO

ACTIVO		VALOR BRUTO	AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES	VALOR LÍQUIDO	TOTAIS PARCIAIS
VALORES IMOBILIZADOS	DESPESAS E VALORES INCORPÓREOS IMOBILIZADOS				
	- Despesas imobilizadas	020	028		
	- Valores incorpóreos imobilizados	020	028 - 029		
	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS				
	- Terrenos	021	029		
EXISTÊNCIAS	- Outras imobilizações corpóreas	022	028 - 029		
	- Outras imobilizações corpóreas em curso	023	028 - 029		
	OUTROS VALORES IMOBILIZADOS				
	- Adiantamentos e entregas por conta de imobilizações em curso	024			
	- Empréstimos concedidos e outros créditos a longo e médio prazo, (dos quais parte com vencimento a menos de um ano)	025	029		
TERCEIROS DEVEDORES	- Títulos imobilizados	026	029		
	TOTAL				
	VALORES DE EXPLORAÇÃO				
	- Mercadorias	030	039		
	- Matérias e fornecimentos	031	039		
SALDO FINANCEIRO DEVEDORES	- Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	032	039		
	- Embalagens comerciais	033	039		
	- Produtos intermédios	034	039		
	- Produtos acabados	035	039		
	- Produtos em curso	036	039		
TERCEIROS CREDITORES	- Trabalhos em curso	037	039		
	- Mercadorias e matérias em trânsito ou a recepcionar	038			
	TOTAL				
	VALORES REALIZÁVEIS E DISPONÍVEIS				
	- Fornecedores - Adiantamentos feitos	040	049		
SALDO FINANCEIRO DEVEDORES	- Clientes	041	049		
	- Pessoal	042	049		
	- Estado e organismos africanos ou internacionais	043	049		
	- Sócios	044	049		
SALDO FINANCEIRO DEVEDORES	- Empresas interligadas e empresas participadas	045	049		
	- Devedores diversos	046	049		
	- Regularização da gestão (Activo)	048			
	- Empréstimos concedidos e outros créditos a longo e médio prazo (parte com vencimento a menos de um ano)(1)	025			
	- Empréstimos concedidos a menos de um ano	051	059		
SALDO FINANCEIRO DEVEDORES	- Títulos a curto prazo	052	059		
	- Letras a receber	054			
	- Cheques e cupões a cobrar	055			
	- Bancos (depósitos a ordem)	056			
	- Caixa	057			
SALDO FINANCEIRO DEVEDORES	- Fundos adiantados em crédito	058			
	TOTAL				
	TOTAL GERAL				
	Montante das garantias recebidas				

(1) Apresentação à escolha da empresa

PASSIVO

PASSIVO		VALOR LÍQUIDO	TOTAIS PARCIAIS
CAPITAL A LONGO E MÉDIO PRAZO	CAPITAL		
	- Capital Social (ou individual)	010	
	- Prémios de emissão		
	RESERVAS		
	- Reserva legal	011	
CAPITAL A LONGO E MÉDIO PRAZO	- Outras reservas		
	RESULTADOS TRANSITADOS	012	
	SITUAÇÃO LÍQUIDA (antes do resultado do período)		
	SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS	014	- - -
	EMPRÉSTIMOS A LONGO E MÉDIO PRAZO		
CAPITAL A LONGO E MÉDIO PRAZO	Empréstimos por obrigações	Montante bruto	Prémios de reembolso (a deduzir)
		016	0169
	- Outros empréstimos e dívidas contraídos a longo e médio prazo dos quais parte com vencimento a menos de um ano (contas 016 e 017)(1)		017
	- PROVISÕES PARA RISCOS E ENCARGOS das quais parte a menos de um ano		019
	TOTAL		- - -
TERCEIROS CREDITORES	DÍVIDAS A CURTO PRAZO		
	- Fornecedores	040	
	- Clientes - Adiantamentos por conta recebidos	041	
	- Pessoal	042	
	- Estado e organismos africanos ou internacionais	043	
SALDO FIN. CREDITORES	- Sócios	044	
	- Empresas interligadas e empresas participadas	045	
	- Credores diversos	046	
	- Regularização da gestão (Passivo)	047	
	- Dívidas contraídas a longo e médio prazo (parte com vencimento a menos de um ano)(1)	016/017	
SALDO FIN. CREDITORES	- Empréstimos obtidos a menos de um ano	050	
	- Letras a pagar	053	
	- Bancos (descoberto em depósitos à ordem)	056	
	TOTAL		- - -
	- RESULTADO LÍQUIDO do período a aplicar (lucros+, ou prejuízo-)		0875
	TOTAL GERAL		
	Montante das garantias prestadas		

(1) Apresentação à escolha da empresa

PARECER DO AUDITOR

Auditamos as contas (nome do cliente), nos termos do contrato assinado entre as partes, relativo ao exercício económico findo em __/__/__.

As demonstrações financeiras auditadas basearam-se no Relatório e Contas do exercício findo, Balanço, Conta de Exploração e seus anexos, documentos elaborados pelos serviços de contabilidade dessa instituição e realizados de acordo com os princípios geralmente aceites na matéria de contabilidade.

O nosso trabalho foi realizado de acordo com as normas e procedimentos internacionais de Auditoria do “IFAC – International Federation of Accountants”.

Após os nossos trabalhos de análise, verificação e exame às contas dos registos e outros documentos circunstanciais, permitiram-nos emitir o seguinte parecer:

1. As demonstrações financeiras apresentadas do exercício em análise tiveram suporte os documentos históricos e registos das transacções efectuadas pela instituição. Tais registos foram elaborados em conformidade com os procedimentos e normas geralmente aceites na matéria de contabilidade.

2. É nossa convicção que os citados documentos de prestação de contas das actividades desenvolvidas pela (nome do cliente), reflectem de uma forma verdadeira e apropriada a situação financeira e patrimonial, em __/__/__

(Nome do Gabinete), São Tomé, __/__/__

O Gerente

(Nome do Gerente)

ANEXO V: Modelo de Inquérito

Instruções para preenchimento do questionário

As respostas devem ter em atenção os seguintes aspectos: o inquérito deve ser preenchido utilizando caneta ou esferográfica azul ou preta, assinalando sempre com uma cruz quando for solicitado ou respondendo directamente à questão.

Parte I – Caracterização da amostra

1.1- Indique a forma de constituição jurídica da empresa.

- ☐ Empresa em Nome Individual (ENI)
- ☐ Sociedade Anónima com Responsabilidade Limitada (SARL)
- ☐ Sociedade por Quotas (Lda.)
- ☐ Sociedade Anónima (SA)
- ☐ Outras (especificar) _____

1.2- Indique a distribuição do capital social da empresa:

- ☐ Público |_|_|_| %
- ☐ Privado Nacional |_|_|_| %
- ☐ Estrangeiro |_|_|_| %

1.3 - A empresa pertence a um grupo económico?

- ☐ Sim
- ☐ Não

1.3.1 - Se sim é:

- ☐ Empresa Mãe
- ☐ Filial

1.4 - Indique o número de trabalhadores:

- ☐ Menos de 10 trabalhadores
- ☐ De 10 a 50 trabalhadores
- ☐ De 50 a 250 trabalhadores
- ☐ Mais de 250 trabalhadores

1.5 - Indique o volume anual de negócios (valor em 1 000 STD)?

- ☐ Até 100.000
- ☐ De 100.000 a 500.000
- ☐ De 500.000 a 1.000.000
- ☐ Mais 1.000.000

1.6- Qual é o principal ramo de actividade a que pertence?

- ☐ Indústria
- ☐ Comércio
- ☐ Serviços

Parte II – Auditoria Financeira em São Tomé e Príncipe

2.1- A que Grupo de Contabilidade Financeira pertence para efeito de tributação (Lei 16/2008):

☐ Grupo 1 (Contabilidade Organizada)

☐ Grupo 2:

☐ Escrituração Simplificada

☐ Regime Simplificado

2.1.1 - É utilizado *Software* de contabilidade?

☐ Sim

☐ Não

2.2- Para além dos mapas e anexos obrigatórios por lei na prestação de contas à Direcção dos Impostos, elaboram anexos facultativos?

☐ Sim, Quais? _____

☐ Não

2.3- Indique que informações são disponibilizadas aos utilizadores da informação financeira (pode indicar todas as que se aplicam):

☐ Relatório de Gestão

☐ Certificação Legal das Contas / Relatório de Auditoria

☐ Parecer de Órgão Fiscal (quando existir)

☐ Outra. Qual? _____

2.4- Qual é o órgão de Fiscalização existente na empresa?

☐ Conselho Fiscal

☐ Fiscal Único

2.4.1- Para além deste órgão de Fiscalização existe mais algum (por exemplo Comité de Auditoria)?

☐ Sim. Qual _____

☐ Não

2.5 – Na empresa existe sistema de controlo interno (S.C.I)?

☐ Sim

☐ Não

2.6 - Existe Departamento de Auditoria Interna na empresa?

☐ Sim

☐ Não

2.7 - As contas da empresa são auditadas anualmente?

☐ Sim

☐ Não

2.8 – Normalmente, a auditoria às contas é efectuada:

☐ Voluntariamente

☐ Por imposição

2.8.1- Se voluntariamente

Qual o motivo: _____

2.8.2 - Se por imposição, deve-se a:

☐ Obrigação legal

☐ Estatutária

☐ Contratual

☐ Por força da empresa mãe

☐ Outra. Qual ? _____

2.9 - No Relatório e Contas é incluído o Relatório de Auditoria?

- ☐ Sim
☐ Não

2.10 - Com a ajuda da seguinte escala

1	2	3	4	5
Nada Importante	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Extremamente Importante

Indique em que medida avalia o grau de importância da auditoria financeira para cada um dos seguintes factores

	Importância da Auditoria Financeira	Nada importante	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Extremamente Importante
2.10.1	Credibilidade da Informação Financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.2	Prestação de Contas aos Accionistas/Sócios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.3	Obtenção do crédito junto ao Banco	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.4	Entrada de novos Accionistas/Sócios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.5	Menor custo de capital	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.6	Melhores controlos e operações mais eficientes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.7	Desincentivos a ineficiência e a Fraudes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.10.8	Acesso ao mercado de capitais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Obrigado pela sua colaboração

(Fonte: Elaboração Própria)

ANEXO VI: Output SPSS

Quadro 1: Constituição Jurídica

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nome Individual	8	25,0	25,0	25,0
	SARL	4	12,5	12,5	37,5
	Lda.	17	53,1	53,1	90,6
	SA	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 2: Constituição jurídica por ramo de actividade

<i>Count</i>		ramo actividade			Total
		Indústria	Comércio	Serviços	
const_juridica	Nome Individual	2	3	3	8
	SARL	0	1	3	4
	Lda.	1	10	6	17
	SA	0	1	2	3
Total		3	15	14	32

Quadro 3: Resumo da Constituição Jurídica

	Cases					
	<i>Valid</i>		<i>Missing</i>		<i>Total</i>	
	<i>N</i>	<i>Percent</i>	<i>N</i>	<i>Percent</i>	<i>N</i>	<i>Percent</i>
const_juridica * publico	2	6,2%	30	93,8%	32	100,0%
const_juridica * privado_nacional	25	78,1%	7	21,9%	32	100,0%
const_juridica * estrangeiro	9	28,1%	23	71,9%	32	100,0%

Quadro 4: Constituição jurídica por ramo de actividade

Count		ramo_actividade			Total
		Indústria	Comércio	Serviços	
const_juridica	Nome Individual	2	3	3	8
	SARL	0	1	3	4
	Lda.	1	10	6	17
	SA	0	1	2	3
Total		3	15	14	32

Quadro 5: Empresas pertencentes ao grupo económico

Count		grupo_econ_sim		Total
		Empresa Mãe	Filial	
const_juridica	Nome Individual	0	3	3
	SARL	1	0	1
	Lda.	0	2	2
	SA	0	1	1
Total		1	6	7

Quadro 6: Empresas não pertencentes ao grupo económico

Count		grupo_econ_nao	Total
		Não	
const_juridica	Nome Individual	5	5
	SARL	3	3
	Lda.	14	14
	SA	1	1
Total		23	23

Quadro 7: Número de trabalhadores

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Menos de 10 trabalhadores	7	21,9	21,9	21,9
	De 10 a 50 trabalhadores	17	53,1	53,1	75,0
	De 50 a 250 trabalhadores	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 8: Volume anual de negócios

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	De 100.000 a 500.000	4	12,5	12,5	12,5
	De 500.000 a 1.000.000	5	15,6	15,6	28,1
	Mais 1.000.000	23	71,9	71,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 9: Ramo de actividade

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Indústria	3	9,4	9,4	9,4
	Comércio	15	46,9	46,9	56,2
	Serviços	14	43,8	43,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 10: Grupo 1 – Contabilidade Organizada

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Grupo 1 (Contabilidade Organizada)	30	93,8	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	2	6,2		
Total		32	100,0		

Quadro 11:Grupo 2 – Escrituração simplificada / Regime simplificado

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Escrituração Simplificada	2	6,2	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	30	93,8		
Total		32	100,0		

Quadro 12: Software de contabilidade

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Sim	27	84,4	84,4	84,4
	Não	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 13:Aanexos facultativos

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Sim	9	28,1	30,0	30,0
	Não	21	65,6	70,0	100,0
	Total	30	93,8	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	2	6,2		
Total		32	100,0		

Quadro 14:Tipos de anexos facultativos

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>		29	90,6	90,6	90,6
	Div. mapas inerentes as exigência da activ. supervisora de seguros (BCSTP)	1	3,1	3,1	93,8
	Documentos à Supervisão Bancária	1	3,1	3,1	96,9
	Fluxos de Caixa	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Quadro 15: Relatório de Gestão

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Relatório de Gestão	20	62,5	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	12	37,5		
Total		32	100,0		

Quadro 16: Certificação legal/Relatório de Auditoria

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Cetertific_Legal_Relato_Aud	16	50,0	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	16	50,0		
Total		32	100,0		

Quadro 17: Parecer Fiscal

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Parecer do Órgão fiscal	3	9,4	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	29	90,6		
Total		32	100,0		

Quadro 18: Outra Informação

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	32	100,0	100,0	100,0

Quadro 19: Órgão de fiscalização

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Conselho Fiscal	6	18,8	35,3	35,3
	Fiscal Único	11	34,4	64,7	100,0
	Total	17	53,1	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	15	46,9		
Total		32	100,0		

Quadro 20: Outro órgão (Ex.: Comité de Auditoria)

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	14	43,8	43,8	43,8
Sim	5	15,6	15,6	59,4
Não	13	40,6	40,6	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Quadro 21: Nomes dos outros órgãos de fiscalização

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	29	90,6	90,6	90,6
Auditoria Interna	2	6,2	6,2	96,9
CGIC - Afrique	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Obs.: CGIC – Afrique – *Cabinet africain de Gestion Informatique et Comptable*

Quadro 22: Sistema de controlo interno

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>				
Sim	23	71,9	76,7	76,7
Não	7	21,9	23,3	100,0
Total	30	93,8	100,0	
<i>Missing</i>				
System	2	6,2		
Total	32	100,0		

Quadro 23: Departamento de auditoria interna

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>				
Sim	14	43,8	46,7	46,7
Não	16	50,0	53,3	100,0
Total	30	93,8	100,0	
<i>Missing</i>				
System	2	6,2		
Total	32	100,0		

Quadro 24: Auditoria anual às contas

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Sim	17	53,1	58,6	58,6
	Não	12	37,5	41,4	100,0
	Total	29	90,6	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	3	9,4		
Total		32	100,0		

Quadro 25: Contas auditada por ramo de actividade

		ramo de actividade			Total
		Indústria	Comércio	Serviços	
contas_s_auditadas	Sim	1	6	10	17
	Não	2	7	3	12
Total		3	13	13	29

Quadro 26: Auditoria às contas (voluntariamente/por imposição)

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	voluntariamente	16	50,0	61,5	61,5
	Imposição	10	31,2	38,5	100,0
	Total	26	81,2	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	6	18,8		
Total		32	100,0		

Quadro 27: Constituição jurídica em relação às contas

<i>Count</i>		contas auditadas		Total
		Sim	Não	
const_juridica	Nome Individual	7	1	8
	SARL	3	1	4
	Lda.	5	9	14
	SA	2	1	3
Total		17	12	29

Quadro 28: Auditoria às contas voluntariamente

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	19	59,4	59,4	59,4
Certificar informação financeira	1	3,1	3,1	62,5
Controlo Interno	1	3,1	3,1	65,6
Fornecer maior credibilidade da informação financeira	1	3,1	3,1	68,8
Fornecimento de informações credíveis	1	3,1	3,1	71,9
Interesse dos sócios	1	3,1	3,1	75,0
Para controlo financeiro da empresa	1	3,1	3,1	78,1
para melhor eficiência da própria empresa	1	3,1	3,1	81,2
Para o melhor funcionamento e garantir o controlo e operações eficientes.	1	3,1	3,1	84,4
Para organização e controlo	1	3,1	3,1	87,5
Para ter melhor noção do estado da empresa	1	3,1	3,1	90,6
Posição Financeira	1	3,1	3,1	93,8
Transparência	1	3,1	3,1	96,9
Validação de contas para o Conselho de Administração	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Quadro 29: Auditoria às contas por ramo de actividade

<i>Count</i>		Ramo de actividade			Total
		Indústria	Comércio	Serviços	
auditoria_contas	voluntariamente	1	6	9	16
	Imposição	1	5	4	10
Total		2	11	13	26

Quadro 30: Auditoria por obrigação legal

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Obrig Legal	8	25,0	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	24	75,0		
Total		32	100,0		

Quadro 31: Auditoria por imposição estatutária

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Estatutária	1	3,1	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	31	96,9		
Total		32	100,0		

Quadro 32: Auditoria por imposição contratual

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>
<i>Missing</i>	<i>System</i>	32	100,0

Quadro 33: Auditoria por força da empresa mãe

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	4	3	9,4	100,0	100,0
<i>Missing</i>	<i>System</i>	29	90,6		
Total		32	100,0		

Quadro 34: Outro tipo de imposição de auditoria

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>		32	100,0	100,0	100,0

Quadro 35: Inclusão do relatório e contas no relatório de auditoria

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Sim	13	40,6	52,0	52,0
	Não	12	37,5	48,0	100,0
	Total	25	78,1	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	7	21,9		
Total		32	100,0		

Quadro 36: Credibilidade da informação financeira

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Importante	2	6,2	6,5	6,5
	Muito importante	13	40,6	41,9	48,4
	Extremamente importante	16	50,0	51,6	100,0
	Total	31	96,9	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	1	3,1		
Total		32	100,0		

Quadro 37: Prestação de contas aos accionistas sócios

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	2	6,2	6,9	6,9
	Importante	5	15,6	17,2	24,1
	Muito Importante	11	34,4	37,9	62,1
	Extremamente Importante	11	34,4	37,9	100,0
	Total	29	90,6	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	3	9,4		
Total		32	100,0		

Quadro 38: Obtenção do crédito junto ao banco

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	1	3,1	3,3	3,3
	Pouco Importante	1	3,1	3,3	6,7
	Importante	13	40,6	43,3	50,0
	Muito Importante	7	21,9	23,3	73,3
	Extremamente Importante	8	25,0	26,7	100,0
	Total	30	93,8	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	2	6,2		
Total		32	100,0		

Quadro 39: Entrada de novos accionistas/sócios

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	3	9,4	10,7	10,7
	Pouco Importante	3	9,4	10,7	21,4
	Importante	7	21,9	25,0	46,4
	Muito Importante	8	25,0	28,6	75,0
	Extremamente Importante	7	21,9	25,0	100,0
	Total	28	87,5	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	4	12,5		
Total		32	100,0		

Quadro 40: Menor custo de capital

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	3	9,4	13,0	13,0
	pouco Importante	6	18,8	26,1	39,1
	Importante	6	18,8	26,1	65,2
	Muito Importante	4	12,5	17,4	82,6
	Extremamente Importante	4	12,5	17,4	100,0
	Total	23	71,9	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	9	28,1		
Total		32	100,0		

Quadro 41: Melhores controles e operações mais eficientes

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	1	3,1	3,2	3,2
	Pouco Importante	2	6,2	6,5	9,7
	Importante	3	9,4	9,7	19,4
	Muito Importante	11	34,4	35,5	54,8
	Extremamente Importante	14	43,8	45,2	100,0
	Total	31	96,9	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	1	3,1		
Total		32	100,0		

Quadro 42: Desincentivos a ineficiência e a fraudes

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	1	3,1	3,3	3,3
	Pouco Importante	2	6,2	6,7	10,0
	Importante	1	3,1	3,3	13,3
	Muito Importante	11	34,4	36,7	50,0
	Extremamente importante	15	46,9	50,0	100,0
	Total	30	93,8	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	2	6,2		
Total		32	100,0		

Quadro 43: Acesso ao mercado de capitais

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	Nada Importante	3	9,4	10,7	10,7
	Pouco Importante	6	18,8	21,4	32,1
	Muito Importante	3	9,4	10,7	42,9
	Muito Importante	5	15,6	17,9	60,7
	Extremamente Importante	11	34,4	39,3	100,0
	Total	28	87,5	100,0	
<i>Missing</i>	<i>System</i>	4	12,5		
Total		32	100,0		